

OMGÅELSE AV SKATTEREGLENE – NÆRMERE OM VIRKNINGER AV ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 587
Leveringsfrist: 25.04.2010

Til sammen 15312 ord

22.04.2010

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av oppgavens tema	1
1.2	Hva er gjennomskjæring?	1
1.2.1	Historisk utvikling	6
1.2.2	Hensyn og formål bak den ulovfestede gjennomskjæringsregel	8
1.3	Avgrensning	10
1.4	Faktumfastsettelse eller rettsanvendelse?	12
<u>2</u>	<u>INNHALDET AV DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGEL</u>	<u>16</u>
2.1	Grunnvilkåret om skattemessig motivasjon	16
2.1.1	Innledning	16
2.1.2	Nærmere om vurderingstemaet	17
2.1.3	Subjektiv eller objektiv skattemotivasjon?	18
2.1.4	Etterfølgende omstendigheter	20
2.2	Totalvurderingen	21
2.2.1	Innledning	21
2.2.2	Vurderingstemaet	21
2.2.3	En objektiv eller subjektiv totalvurdering?	25
2.3	Kort om andre lands forhold til skatteomgåelse	26
2.3.1	Bør omgåelsesregler være lovfestet?	28
<u>3</u>	<u>TYPETILFELLER AV ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING</u>	<u>30</u>
3.1	Skattesalg	30
3.2	Salg via mellomledd	31
3.2.1	Innledning	31

3.2.2	A-saken (Rt 2006 s. 1062)	33
3.2.3	Railodommen (Rt 1994 s. 492)	34
3.3	Salg innad i konsern	35
3.3.1	Innledning	35
3.3.2	Hydro Canada-dommen (Rt 2002 s. 456)	35
3.3.3	Nygårddommen (Rt 2000 s. 1865)	37
3.4	Dividende stripping	39
3.4.1	Innledning	39
3.4.2	Astrupdommen (Rt 1976 s. 302)	40
3.4.3	Hovdadommen (Rt 1994 s. 912)	41
3.5	Forholdet til fritaksmetoden	42
<u>4</u>	<u>VIRKNINGER AV GJENNOMSKJÆRING</u>	<u>45</u>
4.1	Innledning	45
4.1.1	Lineære og sirkulære transaksjoner	47
4.2	Hvem har gjennomskjæring virkninger for?	48
4.3	Skattesalgstilfellene	48
4.4	Salg innad i konsern	51
4.5	Salg via mellomledd	54
4.6	Særbestemmelsen i sktl § 14-90	55
4.6.1	Innledning	55
4.6.2	Virkninger etter § 14-90	58
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>60</u>
5.1	Juridisk litteratur	60
5.2	Lovgivning	60

5.3	Forarbeider	61
5.4	Rettsavgjørelser	61
5.4.1	Høyesterett	61
5.4.2	Lagmannsrett og tingrett	62
5.4.3	Utenlandske dommer	62

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgavens tema

Tema for oppgaven er å gi en redegjørelse og analyse av ulovfestet gjennomskjæring. I oppgavens del 2, vil innholdet av regelen bli behandlet før det i del 3 vil bli gitt en gjennomgang av et utvalg sentrale typetilfeller. Dette for å gi en forståelse av temaet og for å bygge opp drøftelsen om virkninger av gjennomskjæring som jeg tar for meg under del 4. Det er etter min oppfatning viktig og nødvendig å gi en grundig fremstilling av innholdet av regelen før man går nærmere inn på virkningene.

I del 4 gis det en gjennomgang av virkninger gjennomskjæringsregelen har. Her vil det bli tatt utgangspunkt i et utvalg av typetilfeller og sett nærmere på hva som er primær- og sekundærvirkningen av disse.

1.2 Hva er gjennomskjæring?

Regler som gir oss en plikt til å gjøre eller unnlate å gjøre noe, kan ofte synes som et påtvunget onde som man i det lengste vil forsøke å unngå. Skattereglene oppfattes av mange som et slikt regelsett og det er da nærliggende å anta at dette danner et incentiv for skattyter til å forsøke å redusere de skatteforpliktelser han måtte ha. De fleste rasjonelle personer har et ønske om at de disposisjoner man foretar gir mest mulig avkastning.

Det er ikke ulovlig å tilpasse seg skattereglene slik at skatteplikten blir så lav som mulig, tvert imot er dette som regel legitim skatteplanlegging. Problemet er som Zimmer uttaler at ”det må være en grense for hvilke arrangementer med skattereduksjon for øye som kan aksepteres. Det er i bunn og grunn de muligheter som avtalefriheten gir, som skaper

spørsmålene.”¹ At grensen mellom skatteplanlegging og omgåelse er vanskelig og trekke, at mange skattytere gjør det og at det ikke er straffesanksjonert, er med på å senke den moralske barrieren forbundet med omgåelse.

Problemet er altså å definere noen retningslinjer for hvor skillet går mellom legitim skatteplanlegging og omgåelse.

Det er i denne forbindelse viktig å skille mellom skatteunndragelse og omgåelse. I unndragelsestilfellene har skattyter bevisst unndratt å gi, eller gitt uriktige opplysninger om sin skattesituasjon, noe som også kan rammes av strafferettslige sanksjoner. I omgåelsestilfellene er det snakk om kreative tilpasninger som blir ansett illojale i forhold til formålet med de aktuelle skatteregler. Professor Gjems-Onstad har uttalt at ”Ved pro forma lyver eller jukser skattyteren, ved omgåelse er han lur.”² Gjennomskjæring rammer tilfeller av omgåelse som ikke er ulovlige, og straffereaksjoner er derfor utelukket.

Som regel kan de problemstillinger som oppstår mellom skattytere og ligningsmyndigheter løses ved hjelp av lovtolkning, men av og til er det ikke tilstrekkelig med holdepunkter i vanlige tolkingsregler til å vurdere saken. Som supplement har det derfor utviklet seg en ulovfestet omgåelsesnorm. Det som skjer i slike tilfeller er en skattemessig tilsidesettelse, også kalt gjennomskjæring. Hvorfor det i Norge har utviklet seg en så sterk ulovfestet norm på dette området, kommer jeg tilbake til nedenfor.

Ordlyden i begrepet *gjennomskjæring* gir oss ikke mange holdepunkter for betydningen skatterettslig sett. Man kan si det gir assosiasjoner til noe som konkret blir skåret igjennom, men det er klart at det ikke er en slik forståelse som skal legges til grunn. I skatterettslig sammenheng er det begrepets abstrakte betydning som er relevant, det foretas en inngripen

¹ Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009, s. 60

² Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 6. utg., 2003, s. 88

i skattyters disposisjoner. Man går inn og gjør om en skatterettslig transaksjon helt eller delvis. Begrepets ordlyd i vanlig dagligtale gir oss altså ikke mange holdepunktene, men dersom man ser bak den konkrete betydningen, er det til en viss grad illustrerende for innholdet av gjennomskjæringsregelen.

Omgåelsesnormen er utviklet gjennom en lang rekke høyesterettsdommer hvor det har skjedd en utvikling både av terminologi og vurderingstema. Lovgiver vurderte på 1990-tallet behovet for en lovfesting, men etter å ha blitt møtt med til dels sterk kritikk fra flere av høringsinstansene, har den ulovfestede normen blitt ansett tilstrekkelig.

Dersom det blir aktuelt å anvende gjennomskjæring på et omgåelsestilfelle, setter man det formelle skatterettslige forhold til side og legger til grunn det som blir ansett å være det reelle forhold. Privatrettslig har det ikke skjedd noe i strid med loven og disposisjonen opprettholdes, det er kun skatterettslig det skjer et inngrep.

Det kan reises spørsmål om hvordan et slikt inngrep vil stille seg i forhold til legalitetsprinsippet. Det dreier seg om inngrep som kan få nokså alvorlige økonomiske konsekvenser og behovet for klare regler på slike områder er svært viktig. Mange vil kanskje hevde at en lovfesting ville vært mer i samsvar med legalitetsprinsippet. I Norge er det imidlertid tradisjon for en nokså ”fri” lovtolking uten detaljregulering og det har vist seg å fungere bra på en rekke områder.

Dersom man sammenligner med Sverige hvor de har en lovfestet generalklausul om omgåelse, har det også der blitt rettet en god del legalitetsinnsigelser mot den skrevne regelen. Det kan tenkes at en lovfesting vil ”låse” rettsstilstanden noe og levne mindre rom for domstolene til å tilpasse regelen i hver enkelt sak. På denne måten kan en lovfesting virke som en utvidelse av gjennomskjæringsadgangen. Forholdet til utenlandsk rett blir nærmere behandlet under kapittel 2.3.

Et klassisk eksempel på gjennomskjæring gir de eldre skattesalgsdommene fra 1920-tallet. I Rt 1925 s. 472 *Kallevig*, hadde skattyter gjennomført to aksjesalg. Det ene salget gjaldt aksjer Kallevig hadde i det utenlandske Skovindustrielskap som hadde sunket i verdi. Den 4. november kjøpte Kallevig 25 nye aksjer i selskapet før han 4 dager senere gjennom samme megler og til samme kurs, solgte det samme antall aksjer. Salget av de eldre aksjene innebar et fradragsberettiget tap. Oppgjøret fant sted den 13. november og medførte bare en ombytting hvor meglerprovisjonen var det eneste som ble betalt.

Privatrettslig skjedde det en realisasjon og et gjenkjøp av aksjer i dette tilfelle, men skatterettslig grep ligningsmyndighetene inn og nektet Kallevig fradrag for tapet. Et hovedpoeng for Høyesterett var at Kallevig ikke på noe tidspunkt oppga sin eierinteresse, hovedmotivasjonen måtte derfor kun ha vært forankret i skattemessige hensyn.

Fra førstvoterendes votum kan det illustrerende siteres: ”det virkelige indhold av de nævnte dobbelltransaksjoner har ikke været at skille sig av med de paagjældende aktieinteresser, men at beholde disse. Samtidig hermed har den eneste hensikt, som har latt seg paavise....været at oppnaa skattelettelse ved indtægtsfradrag.”³

Man kan så spørre seg hvor grensen går i slike tilfeller? Hvor lang tid må gå mellom salg og gjenkjøp før fradrag vil gis?

Spørsmålet kan ikke besvares generelt, men må bero på en vurdering i hver enkelt sak, hvor flere momenter spiller inn. I et tilfelle som dette må det blant annet tas en vurdering av transaksjonens egenverdi, derunder om oppholdet mellom salg og gjenkjøp gir tilstrekkelig risiko for skattyter til at man kan si at eierinteressen er oppgitt. Denne vurderingen gis det imidlertid en grundig gjennomgang av under kapittel 2.

³ Rt 1925 s. 472, på side 473

Høyesterett har til tider vært noe sprikende i fastsettingen av vilkår for å anvende gjennomskjæringsregelen. I flere av dommene har det vært dissens og enkelte avgjørelser er kritisert i teorien.

I nyere tid har det imidlertid utviklet seg langt klarere retningslinjer på området og i flere dommer har Høyesterett formulert omgåelsesnormen nærmest identisk. I Rt 2006 s. 1232 *Telenor* vises det til Rt 2002 s. 456 *Hydro Canada* og Rt 2004 s. 1331 *Aker Maritime* og ut fra disse dommene definerer Høyesterett vilkårene og det overordnede vurderingstema for gjennomskjæringsregelen. I Rt 2007 s. 209 *Hex* og Rt 2008 s. 1510 *Reitan* gjengis det som ble sagt i Telenordommen ordrett hva angår vilkårene. Denne rekken av nyere dommer som benytter en ensartet terminologi, tyder på at vi nærmer oss en konkret og skarpt definert omgåelsesnorm. Det er imidlertid viktig å merke seg at vurderingstemaet er et intrikat område med en rekke momenter som fortsatt er gjenstand for usikkerhet.

Reitandommen er illustrerende som eksempel for resultatet av denne høyesterettspraksisen. I avsnitt 59 i dommen heter det om vilkårene for gjennomskjæring:

”Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt eller avgift. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters eller den avgiftspliktiges formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatte- eller avgiftsreglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen eller avgiftsfastsettelsen, se Rt-2007-209 (Hex) avsnitt 39 og Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis. Det er tillatt å tilpasse seg skatte- og avgiftsreglene, men ikke å omgå eller utnytte disse i strid med det formål de har, jf. Hex-dommen avsnitt 42.” (min kursivering)

Som vi ser av Høyesteretts uttalelse, er utgangspunktet at det må foretas en vurdering hvor det avgjøres om transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert. Deretter må det foretas en totalvurdering av disposisjonens virkninger. Jeg vil for øvrig komme nærmere tilbake til innholdet av dette i kapittel 2 om vilkårene for gjennomskjæring.

1.2.1 Historisk utvikling

Utviklingen av en gjennomskjæringsregel begynte allerede på 1920-tallet da vi fikk tre skattesalgsdommer, Rt 1927 s. 386 *Bryn*, Rt 1928 s. 495 *Finne* og Rt 1925 s. 472 *Kallevig*, (sistnevnte referert til ovenfor).

Det var imidlertid ikke før på 1960-tallet at utviklingen på området virkelig skjøt fart. I Rt 1961 s. 1195 *Kollbjørg*, stilte Høyesterett opp et krav til økonomisk realitet, noe som samsvarer med egenverdikravet som anvendes i dag. Egenverdikravet behandles nærmere under kapittel 2.1.2 og 2.2.2.

I kjølvannet av *Kollbjørg*dommen, kom Kvisli⁴ med en egenverdisyntese som Høyesterett senere la til grunn i Rt 1966 s. 1189 *Bergesen*. Kvislis syntese var som følger: ”Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig er uangripelige.”⁵

På slutten av 1960-tallet fremsetter Aarbakke en teori om at det eksisterer en ulovfestet omgåelsesnorm. Han henviser til domstoler, skattemyndighetenes praksis og forfattere som anerkjenner at det eksisterer en slik norm⁶. Videre i sin artikkel fremsetter Aarbakke illojalitet⁷ som et sentralt vurderingstema hvor han imidlertid hevder at omgåelsesnormen er mer et rettskildeprinsipp enn en regel og må betraktes som et hensyn i lovtolkningen.

⁴ Kvisli, *Innføring i skatteretten*, 1962, s. 109

⁵ Rt 1966 s. 1189, på side 1193

⁶ Aarbakke, *Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem*, 1970, s. 4.

⁷ *Op.cit* s. 7

Utviklingen av en omgåelsesnorm utviklet seg videre på 1990-tallet hvor det ble fremmet forslag om lovfesting. Aarbakke fikk oppgaven med å utrede et forslag til en generalklausul om omgåelse⁸. Forslaget møtte sterk kritikk fra høringsinstansene og ble ikke vedtatt, men det at et slikt lovforslag ble tatt opp til behandling var allikevel med på å gi omgåelsesregelen klarere retningslinjer. Etter lovforslaget fikk vi flere dommer hvor Høyesterett brukte betegnelsen *omgåelsesregel*, noe som ikke hadde blitt gjort tidligere.

Aarbakkes forslag var splittet opp i fire punkter hvor punkt fire var det som lignet mest på en gjennomskjæringsregel, ”Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.”⁹

Av negative innspill under høringsrunden, var det i hovedsak urimelighetsvilkåret som ble sterkest kritisert. Hovedsakelig ble det argumentert med at den ulovfestede omgåelsesnormen ikke inneholdt et slikt urimelighetsvilkår som Aarbakke presenterte og at dette dermed ville medføre en utvidelse av regelen. Videre var argumentene i hovedsak forankret i rettsikkerhetshensyn, spesielt hensynet til et forutberegnelig regelverk for skattyter.

Banoun skriver i sin doktoravhandling at det er ingenting som tyder på at departementet vil ta opp spørsmålet om lovfesting med det første, ”departementet virker tilfreds med at omgåelsesregelen er ulovfestet, og Finanskomiteen synes ikke lenger å være opptatt av spørsmålet om lovfesting”.¹⁰

⁸ Ot. prp.nr. 16 (1991/1992) 4.2

⁹ Ot.prp.nr.35 (1990-1991) s. 46

¹⁰ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis* 2003, s. 84

At spørsmålet om lovfesting ikke lenger virker å være særlig aktuelt for lovgiver, taler for at den utviklingen som har foregått hvor Høyesterett stadig har formulert en klarere og mer ensartet gjennomskjæringsregel, tilfredsstiller behovet for en omgåelsesnorm.

Oppfatningene har imidlertid ikke vært like ensartede i teorien. Zimmer tar i en artikkel fra 2007¹¹ på ny opp spørsmålet om man burde vurdere lovfesting på området. Etter en analyse av tre skatterettsdommer fra 2006, hevder han at Høyesterett inntar nokså sprikende standpunkt om vurderingstemaet i omgåelsesnormen og at det derfor ville vært mer hensiktsmessig med en lovfestet regel. Nærmere behandling av Zimmers analyse vil bli gitt under kapittel 2.1.1.

1.2.2 Hensyn og formål bak den ulovfestede gjennomskjæringsregel

Mange opplever at det å betale skatt er en byrde som man helst vil unngå eller slippe unna så billig som mulig med. På den annen side tar mange for gitt at vi lever i et av verdens rikeste land med meget gode velferdsordninger. Mye av grunnen for at vi kan opprettholde det velferdsnivået vi har, er fordi vi har den ”felleskassen” som skatten utgjør.

Zimmer definerer meget konkret det sentrale formål med beskatning i sin lærebok i skatterett: ”Skatter innkreves for ... å skaffe rom for – offentlig forbruk og investering samt tilbakebetalinger til den private sektor (f.eks. i form av trygd, næringsstøtte, subsidier o.l.)”¹²

I gjennomskjæringstilfeller har skattyter ofte gjennom nøye planlegging og illojal innrettelse i forhold til de aktuelle skatteregler, foretatt disposisjoner kun i den hensikt å spare skatt. Nokså selvsagte hensyn for å imøtegå slike disposisjoner, er rettferdighets- og

¹¹ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? 2007, s. 13

¹² Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009, s. 27

likhetshensyn. Man søker å unngå at enkelte skattytere betaler mindre skatt på bekostning av andre.

Dersom det hadde vært adgang til slik omgåelse av skattereglene, ville skattebyrden fremstått som mer eller mindre frivillig for de skattytere som er ”smart” nok til å finne hull i loven.

Andre hensyn som ligger til grunn for en ulovfestet omgåelsesregel, er ønsket om et effektivt beskatningssystem som igjen er med på å begrense det samfunnsøkonomiske tapet som vil kunne oppstå ved omgåelse av skattereglene.

Dersom en skattyter omgår skattereglene og med det unngår å betale skatt, er den umiddelbare konsekvens for skattemyndigheten, at skatteprovenyet reduseres. Videre medfører omgåelsesarrangementer en ineffektiv ressursbruk som mangler økonomisk og forretningsmessig verdi og hemmer produktiviteten. Slike arrangementer resulterer derfor i et samfunnsøkonomisk tap som har den naturlige virkning at myndighetene må øke skattesatsene. Dette vil igjen føre til at alle skattytere må være med på å bære reduksjonen. Dette kan man si strider mot de grunnleggende rettferdighetsprinsipper i skatteretten.

Ifølge Banoun¹³ har det vist seg at økte skattesatser normalt gir større samfunnsøkonomiske tap enn lavere satser, samt at frykt for omgåelse kan medføre at skattelovgivningen blir skatteøkonomisk ugunstig utformet.

En utfordring er derfor å utpensle en omgåelsesnorm som på best mulig måte balanserer dette forholdet, slik at omgåelse i minst mulig grad blir mulig samtidig som fornuftig skatteplanlegging tillates.

¹³ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis* 2003, s. 98

Hensynet til effektivitet i skattesystemet knytter seg blant annet til ønsket om å ha fungerende regler som medfører så lite håndtering som mulig, samtidig som de er forutberegnelige for skattyter slik at minst mulig ressurser går med til uproduktive omgåelsesarrangementer. Dette vil være gunstig både ut fra skattyters og et samfunnsøkonomisk ståsted.

Man kan så stille spørsmål om en ulovfestet gjennomskjæringsregel fremmer eller hemmer dette hensynet.

Skatteretten er et område hvor det er vanskelig å forutsi alle mulige transaksjoner en skattyter kan innlate seg på. Atypiske situasjoner oppstår ofte og en detaljregulering ville derfor medført at lovgivningsapparatet måtte settes i gang hyppig for å dekke de huller som ville oppstått. Å sette i gang en slik prosess er både tidkrevende og kostbart. Det ville også føre til en opphopning av regler som ville gjort det uoversiktlig å finne frem. Banoun nevner at ”en detaljregulerende lov vil kunne fungere som et kart til nye omgåelsesmuligheter.”¹⁴

Man kan dermed argumentere for at en ulovfestet omgåelsesnorm virker positivt for å effektivisere beskatningen.

Hensynet til effektivitet står i sammenhengen med ønsket om å unngå samfunnsøkonomisk tap. Desto mindre tid som går med til byråkrati innen lovgivningssystemet og ”uproduktive” transaksjoner fra skattyters side, desto mindre blir det samfunnsøkonomiske tapet.

1.3 Avgrensning

¹⁴ Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis, s. 99

I en gjennomskjæringssituasjon er forholdet ofte slik at skattyter søker å bokstavfortolke de aktuelle skattereglene, mens ligningsmyndighetene vil påberope seg en helhetsvurdering hvor skattereglenes formål står sentralt.

På bakgrunn av dette er det viktig å avgrense omgåelsestilfellene mot skatteunndragelse. I unndragelsestilfellene har skattyter unndratt relevante opplysninger om faktum for ligningsmyndighetene. Det er altså ikke snakk om rettsanvendelsesproblematikk på samme måte som ved omgåelse.

Et eksempel på unndragelse er pro forma-transaksjoner. I disse tilfellene hersker det en annen oppfatning *inter partes* enn det som presenteres utad. Det er i utgangspunktet klart at man i slike tilfeller legger til grunn det som følger av den underliggende avtale mellom partene og skattlegger etter dette. Forskjellen mellom omgåelse og pro forma er altså at i omgåelsestilfellene er transaksjonene alvorlig ment mellom partene og forholdet oppfyller derfor formelt sett kravet til den skattefordel som forsøkes oppnådd, mens i pro forma, har ikke ligningsmyndighetene fått kunnskap om sakens relevante faktum. I disse tilfellene kan det derfor bli snakk om tilleggsskatt og straffeforfølgning. Ved omgåelse er det kun snakk om en illojal skattetilpasning som ikke kan resultere i noen straffereaksjoner.

Dette må imidlertid nyanseres noe. Grensen mellom pro forma og omgåelse er ikke alltid helt klar. Salg via mellomledd kan være et illustrerende eksempel. Et klassisk tilfelle er der A utad overdrar en gjenstand til B, mens det i realiteten eksisterer en underliggende avtale mellom A og B om at A er den rettmessige eier av gjenstanden. I disse tilfeller skulle man tro det utelukkende var snakk om pro forma, men det finnes eksempler fra rettspraksis hvor salg via mellomledd har blitt vurdert slik at tilfellet faller inn under den ulovfestede omgåelsesregel.

I Rt 1978 s. 60 *Smestad*, skulle en far selge tomtearealer til en kommune, men ikke mer enn 24 timer før salget overdro han eiendommen til barna sine slik at disse skulle fremstå som eiere på transaksjonstidspunktet. Ligningsmyndighetene, byretten og lagmannsretten

beskattet Smestad selv som selger og betraktet overdragelsen til barna som pro forma. Høyesterett tiltrådte de tidligere retters resultat, men benyttet ikke pro forma-terminologien. Det uttales om eiendommene at ”barna ... i virkeligheten aldri har eid dem.”¹⁵ Videre begrunner Høyesterett resultatet med at salget til barna må ses på som et unødvendig mellomledd uten nevneverdig egenverdi.

Det ville vært nærliggende å tro at dersom Høyesterett bygde sitt resultat på pro forma, ville de også ha benyttet denne terminologien slik de foregående retter gjorde. Dette samt at det foretas en egenverdivurdering, taler for at det var omgåelsesnormen som ble lagt til grunn. Transaksjonen vurderes ut fra en sammenhengsbetraktning hvor transaksjonsrekken fra far via barna og så til kommunen ses på som én enhet.

Zimmer¹⁶ skiller også ut tilfeller hvor skattyter har gitt et rettsforhold en uriktig betegnelse. Han nevner eksempelvis leiekontrakter hvor kontraktens innhold innebærer at det er snakk om kjøpekontrakter. Tilfeller som dette må avgjøres etter en alminnelig rettsanvendelsesprosess. I Zimmers eksempel vil det bero på en alminnelig tolkning av kontrakten om den skal klassifiseres som en leie- eller kjøpekontrakt.

1.4 Faktumfastsettelse eller rettsanvendelse?

Et omdiskutert tema i skatteretten har vært hvorvidt omgåelsesnormen relaterer seg til fastleggelse av saksforhold (faktumfastsettelse) eller rettsanvendelse.

Rettsanvendelse dreier seg om å anvende en rettsregel på et faktum. Dette er imidlertid ikke en helt treffende definisjon, da det i hovedsak ikke er snakk om å anvende rettsregelen på fakta, men på en beskrivelse av fakta. Det er jo ofte ikke mulig å kartlegge nøyaktig hva det konkrete faktum er.

¹⁵ Rt 1978 s. 60 (på side 64)

¹⁶ Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009, s. 61

Faktumfastleggelse beror på en helhetsvurdering og bevisbedømmelse, blant annet av det bevismaterialet som foreligger.

Grensen mellom rettsanvendelse og faktumfastsettelse er imidlertid ikke alltid like lett å trekke. Under rettsanvendelsesprosessen veksler man hele tiden mellom å holde blikket på sakens faktum og rettsregelen. Man skal underveis i rettsanvendelsen avgjøre hvilke faktorer i faktum som er relevante og det er da nødvendig og se hen til faktum, uten at man av den grunn nødvendigvis er over i faktumfastleggelse. Dette er en medvirkende faktor til at det undertiden kan være vanskelig å se hvilken av disse prosessene omgåelsesnormen relaterer seg til.

Det kan altså argumenteres for at omgåelsesnormen har betydning både for faktumfastsettelse og rettsanvendelse. Både Aarbakke¹⁷ og Zimmer¹⁸ har opp gjennom tiden vært av denne oppfatning.

I enkelte saker vil en skattyter til tross for at det er mange momenter som burde vært tatt med i vurderingen, kun anføre ett eller flere momenter som utelukkende taler i hans favør. En slik oppfatning kan bli sett på som en omgåelse fra skattyters side selv om det er problematisk å karakterisere det som dette under en lovbestemmelse. Tilhengere av rettsanvendelses-synspunktet vil her si at de momenter som foreligger må vektes etter de retningslinjer som omgåelsesnormen gir. Normen virker altså direkte inn på rettsanvendelsesprosessen som et prinsipp.

Det har vært en oppfatning i skatteretten at det ikke kan oppstilles en klar grense mellom beskrivelser av saksforhold og rettsanvendelse, men at det eksisterer en mellomkategori. Aarbakke er av denne oppfatning og gir ikke noen annen begrunnelse enn at skatteretten dreier seg mye om å avgjøre om et tilfelle faller inn under et spesielt rettsforhold og at dette

¹⁷ Aarbakke, Omgåelse av skatteregler som rettsanvendelsesproblem, 1970, s. 1 flg.

¹⁸ Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 4. utg., 2001, s. 52-62

er spesielt for skatteretten. Skattemessige hensyn vil derfor kunne komme inn som moment i disse beskrivelsene.

Et eksempel er de sakene hvor skattyter er uenig med ligningsmyndighetene om faktum som er relevant for anvendelsen av omgåelsesnormen. Det kan for eksempel være stridigheter om hvilke økonomiske virkninger en transaksjon har eller hva motivasjonen for transaksjonen var. I disse tilfellene er det snakk om faktumfastleggelse for å fastslå de reelle forhold, men dette innebærer ikke nødvendigvis at omgåelsesreglene virker inn på faktumfastleggelsen.

Det er et fåtall saker hvor Høyesterett til en viss grad har ”presset faktum”, men i hovedsak følger slik fastlegging de tradisjonelle bevisbedømmelsesregler. Gode grunner taler altså for at det ikke er noen innvirkning på faktumfastleggelsen her.

Noe mer tvilsomt er det om omgåelsesnormen innvirker på klassifiseringen av rettsforhold. Et eksempel kan være skattesalgstilfellene hvor man står overfor et aksjekjøp etterfulgt av et salg. Dersom det blir foretatt en skattemessig tilsidesettelse og transaksjonen ignoreres som en realisasjon, vil det kunne reises spørsmål om man er over i faktumfastleggelse.

Svaret på dette er etter min oppfatning at vi her er inne på virkninger av omgåelsesnormen eller sagt på en annen måte konsekvensen av en rettsanvendelsesprosess. Det virker noe kunstig å omtale det som faktumfastleggelse. Virkninger av gjennomskjæring, kommer jeg nærmere tilbake til i kapittel 4.

Banoun har tidligere vært av den oppfatning at omgåelsesnormen virker inn både på fastleggelsen av rettsforhold og rettsanvendelsen. I sin doktoravhandling fra 2003¹⁹ fraviker hun imidlertid dette. Hun nevner en rekke eksempler som tidligere ble ansett å ligge i grenseland mellom faktumfastleggelse og rettsanvendelse og tilbakeviser at dette lengre er

¹⁹ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, 2003, s. 265 flg.

tilfelle og at det ikke er behov for en uklar mellomgruppe som blant annet Aarbakke skriver om. Hun uttaler at ”fastleggelse av saksforhold bør anvendes synonymt med bevisbedømmelse og antonymt til rettsanvendelse.”²⁰

Et annet eksempel hvor det i utgangspunktet kan virke noe uklart om det er tale om rettsanvendelse eller fastleggelse av et saksforhold, er hvor sammenhengsbetraktninger benyttes for å se en transaksjonsrekke i sammenheng. Smestadsaken som omtales ovenfor (kap 1.3), er et eksempel på dette.

Vurderingstemaet kan oppfattes slik at Høyesterett klarlegger realiteten i saken ved at faren etter en drøftelse blir ansett å være selger. Slik kan man argumentere for at Høyesteretts tilnærming er faktumfastleggelse. Også her må det imidlertid være virkningene av de regler som følger av omgåelsesnormen som avgjør at man skatterettslig ser bort fra den privatrettslige disposisjonen.

Zimmer er også av den oppfatning at det i slike tilfeller er snakk om rettsanvendelse. Han kommenterer i sin lærebok fra 2009 Smestadsaken og uttaler om Høyesteretts vurderingstema at ”man må holde fast ved at det er rettsanvendelse som finner sted; det er jo tale om å fravike den privatrettslige valgte form ut fra skatterettslige hensyn, ikke om bevisbedømmelse.”²¹

Etter denne uttalelsen kan det virke som om også Zimmer heller mer i retning av at omgåelsesnormen ikke relaterer seg til faktumfastleggelse, men kun til rettsanvendelse.

²⁰ Op.cit s. 268

²¹ Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009 s. 62

2 Innholdet av den ulovfestede gjennomskjæringsregel

2.1 Grunnvilkåret om skattemessig motivasjon

2.1.1 Innledning

Vilkårene for gjennomskjæring har som tidligere nevnt utviklet seg gjennom Høyesteretts praksis og formuleringen av vilkårene har også forandret seg i løpet av denne utviklingen. Tidligere var det vanlig å oppstille vilkårene som et egenverdi- og illojalitetskrav, mens de i dag formuleres som et grunnvilkår og en totalvurdering. Denne endringen har imidlertid ikke hatt noen nevneverdig innvirkning på innholdet av vurderingstemaene.

Det har vært diskutert i teorien om grunnvilkåret og totalvurderingen er kumulative vilkår eller ikke, men dette er i dag uttrykkelig fastslått. Blant annet i Rt 2006 s. 1232 *Telenor* hvor førstvoterende uttaler: ”når jeg kommer til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke er oppfylt, er det ikke nødvendig for meg å gå inn på om det vil *stride mot skattereglenes formål å gi Telenor Eiendom Holding AS fradragsrett for realisasjonstapet.*”

Etter at Høyesterett i 2006 avsa tre dommer²² i omgåelsessaker hvor formuleringen av vilkårene var noe sprikende, oppstod det en debatt mellom Zimmer og Folkvord i tidsskrift for skatt og avgift fra 2007.

²² Rt 2006 s. 1063 (A-saken), Rt 2006 s. 1232 (Telenor) og Rt 2006 s. 1199 (Nagell-Erichsen)

Stridens kjerne var hvorvidt det i omgåelsesnormen eksisterte et grunnvilkår eller ikke. Zimmer²³ hevdet dommene etterlater seg et slør av usikkerhet om dette og at de sprikende resultater tyder på at det virkelige innholdet av omgåelsesnormen ikke er fastsatt.

Folkvord²⁴ var av den motsatte oppfatning. Han mente dommene ikke ga grunnlag for Zimmers usikkerhet, og hevdet det lenge hadde eksistert et grunnvilkår om skattemessig motivasjon. Han forankrer dette blant annet i Rt. 1999 s. 946 *ABB*.

Nyere rettspraksis viser at Høyesterett i større grad enn før uttrykkelig oppstiller at det eksisterer et grunnvilkår. Eksempler på dette er blant annet Hex-dommen²⁵ fra 2007, hvor det oppstilles at ”den ulovfestede gjennomskjæringsregel ... består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering.”

Zimmer tiltrer også denne oppfatning i sin lærebok i skatterett fra 2009²⁶.

2.1.2 Nærmere om vurderingstemaet

For at grunnvilkåret skal være oppfylt, må det hovedsaklige formål med den aktuelle disposisjonen ha vært å spare skatt. Hva som har vært det hovedsaklige formål med en disposisjon fremstår som en vid formulering hvor det ut fra uttrykksmåten er vanskelig å si noe konkret om hvor grensen går. Spørsmål som reiser seg i denne forbindelse er blant annet om det dreier seg om en utelukkende subjektiv eller objektiv vurdering, om det kun er disposisjonens formål som skal vurderes, eller om også virkningene den får skal tas med.

²³ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? 2007, s. 1 flg.

²⁴ Folkvord, Benn, Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? *Replikk til Frederik Zimmers artikkel "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?"* 2007, s.295

²⁵ Rt 2007 avsnitt 39

²⁶ Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett, 6. utg., 2009

For å finne ut nærmere hva som ligger i dette, må man se på og analysere Høyesteretts praksis og juridisk teori på området.

Om motivasjonsfaktoren oppstilles det i Rt 2006 s. 1232 *Telenor* at skattebesparelsen må fremstå som ”den klart viktigste motivasjonsfaktor” og at dersom det er snakk om et større kompleks av disposisjoner, må vurderingen avgjøres etter en ”samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig enhet”²⁷.

Dette gir oss en mer konkret tilnærming til grunnvilkåret idet det gis noen retningslinjer på hva som nærmere er vurderingstemaet.

Selv om Høyesterett i terminologien har forandret egenverdikravet til et grunnvilkår om skattemessig motivasjon, er det fortsatt en egenverditest som i hovedsak ligger til grunn for å avgjøre om skattyters hovedmotivasjon har vært å spare skatt. Det er vanskelig å argumentere for en annen motivasjon enn skattebesparelse dersom en transaksjon mangler egenverdi.

Den egenverditesten som rettsanvenderen foretar, må nødvendigvis være generell og favne rimelig vidt slik at både enkeltstående transaksjoner, deltransaksjoner og transaksjonsledd i serier av flere transaksjoner kan bli prøvd opp i mot egenverdikravet.

Egenverdivurderingen vil bli behandlet nærmere nedenfor under kap. 2.2.2

2.1.3 Subjektiv eller objektiv skattemotivasjon?

Inntil Rt 2006 s. 1232 *Telenor*, hadde ikke Høyesterett lagt vekt på subjektive sider ved skattemotivasjonen hos skattyter. Det hadde i alle fall ikke blitt uttalt tidligere. I denne

²⁷ Rt 2006 s. 1232 (avsnitt 49)

dommen uttales det imidlertid at ”i forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyter *må antas* å ha lagt vekt på.”²⁸ (min kursivering).

Å finne ut nøyaktig hva skattyter har lagt vekt på, fremstår bevismessig som et problemområde for ligningsmyndigheter og domstoler. Formuleringen ”*må antas*” synes derfor å lempe på hvor strengt man skal tolke dette. Det kan virke som om det nærmest er snakk om et betinget subjektivt vilkår.

Zimmer rettet i en artikkel fra 2007²⁹ kritikk til Høyesteretts subjektive tilnærming. Han mente dette ville føre til uheldige arrangementer hvor skattyter simpelthen ved å tilrettelegge dokumentasjonen sin kunne omgå skattereglene. Det kan også nevnes at flere teoretikere delte Zimmers oppfatning på dette punkt. Jeg går videre ikke mer inn på problemstillingen da det som vi skal se har blitt avklart i rettspraksis.

I Rt 2007 s. 209 *Hex*, uttales det i avsnitt 49 at ”bakgrunnen for at det avgjørende er hva skattyteren *må antas* å ha lagt vekt på, er at formålet med gjennomskjæringsregelen er å forhindre omgåelse av skattereglene.”

Høyesterett beholder altså den oppfatning at vurderingen har et subjektivt element, noe som må anses å ha prejudikativ virkning som gjeldende rett i dag. I avsnitt 41 angis det også et krav om at skattebesparelsen må fremstå som den ”klart viktigste motivasjonsfaktor.” Ut i fra denne uttalelsen kan det virke som om det er snakk om en vurdering hvor man undersøker hva som subjektivt har vært den klart viktigste motivasjon for skattyter, et vurderingstema som sannsynligvis ville vært vanskelig å etterprøve i praksis.

Det bekreftes imidlertid senere i dommen at vi ikke har å gjøre med en ren subjektiv vurdering. Det må i hvert tilfelle foretas en helhetsvurdering hvor alle opplysninger i saken tas med i avgjørelsen av hva som er den viktigste motivasjonsfaktor.

²⁸ Op.cit. avsnitt 50

²⁹ Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? s. 2 flg.

2.1.4 Etterfølgende omstendigheter

En annen problemstilling er hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for egenverdivurderingen. Som regel er det kun forhold på transaksjonstidspunktet som er relevante, men undertiden kan det også bli spørsmål om man kan tillegge forhold som oppstod etter transaksjonstidspunktet vekt.

Rettspraksis viser at også etterfølgende omstendigheter har blitt tillagt vekt. Blant annet i Rt 1997 s 1580 *Zenith*, ble investeringer i eiendomsmarkedet etter overdragelsestidspunktet vektlagt og brukt som argument for at transaksjonen hadde egenverdi. Det kan reises noe kritikk til en slik utforming av egenverditesten idet den kan påvirkes av hva skattyter foretar seg etter at ligningsmyndighetene har varslet fra om at gjennomskjæring vil skje. Å skille mellom disposisjoner skattyter bevisst foretar for å bedre egenverdien og disposisjoner som han ville foretatt uansett vil kunne bli en vanskelig affære.

Dersom reglene praktiseres slik, kan en skattyter altså avverge omgåelse ved å foreta etterskuddsvis disposisjoner som øker egenverdien. Dette er uheldig og vil kunne føre til en uensartet regel som ikke virker etter sitt formål.

Banoun kritiserer Høyesteretts tilnærming til egenverditesten i blant annet *Zenith* og uttaler at ”det fremtrer ... som lite fundert at domstolenes resultat skal kunne avhenge av hvor langt opp i systemet saken ankes.”³⁰

Jo lengre tid skattyter får på seg, desto større muligheter har han til å utføre etterskuddsvis tilpasninger for å bedre egenverdien og dermed unngå gjennomskjæring. Satt på spissen vil situasjonen bli at en skattyter som tar saken sin helt til Høyesterett har en fordel i

³⁰ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, 2003 s. 304

vurderingen om gjennomskjæring kan finne sted. Saker som ankes inn for Høyesterett tar jo naturlig nok lengre tid å avgjøre enn de saker som ender i tingrett eller lagmannsrett.

Til tross for at det kan virke noe vanskelig å se hva som er gjeldende rett på området, er det naturlig å gå ut i fra at egenverdikravet ikke blir praktisert på denne måten. Det er nærliggende å tro at det i slike rettstvister vil tas utgangspunkt i de opplysninger som forelå på ligningstidspunktet og at etterfølgende omstendigheter kun trekkes inn for å belyse transaksjonens egenverdi på dette tidspunkt.

2.2 Totalvurderingen

2.2.1 Innledning

Dersom grunnvilkåret om skattemessig motivasjon er oppfylt, blir det spørsmål om også tilleggsvilkåret er oppfylt.

Tilleggsvilkåret innebærer at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skatterettens formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

2.2.2 Vurderingstemaet

I den totalvurderingen som skal foretas er det tre momenter som må drøftes for å avgjøre om tilleggsvilkåret er oppfylt. Dette er disposisjonens virkninger, skattyters formål og de øvrige omstendigheter. Under disposisjonens virkninger henvises det til ”disposisjonens forretningsmessige egenverdi.” Dersom vurderingen av disse momentene medfører at den aktuelle disposisjonen vil være stridende mot skattereglenes formål, anses tilleggsvilkåret oppfylt.

Egenverdivurderingen kommer altså også inn under totalvurderingen og det er nok her den vil bli tillagt størst vekt. En lav egenverdi øker sannsynligheten for at skattyter har handlet illojalt og således formålsstridig. Slik kan man noe forenklet si at desto større egenverdi en transaksjon har, desto sterkere må illojaliteten være for å tillate gjennomskjæring. Sagt på en annen måte blir det spørsmål om transaksjonen har mindre egenverdi enn det som anses påkrevd etter formålet med reglene. Man kan så spørre hva som skal til for at egenverdien anses tilstrekkelig til å unngå gjennomskjæring, hvor stor del av motivasjonen må være forankret i forretningsmessige ikke-skatterettslige hensyn?

Kvisli var den første som i teorien oppstilte et krav til egenverdi. Han uttalte i sin lærebok i skatterett fra 1962 at ”det vil neppe i noe tilfelle vil være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttes ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelig.”³¹

I Rt 1997 s. 1580 *Zenith*, legges det an til en høy terskel for at grunnvilkåret om skattemotivasjon skal komme til anvendelse. Her var det snakk om overdragelse av et ”tomt selskap” hvor det eneste innholdet var finansaktiva på 220 millioner kroner og skattefrie avsetninger på ca 180 millioner kroner. I tillegg var det to bortfestede tomter til en verdi av til sammen 4 millioner kroner. Salgssummen var på 178,5 millioner kroner.

Etter en kort drøftelse, konkluderes³² det med at de to tomtene til en verdi av 4 millioner kroner, gjør at egenverdikravet anses oppfylt. Til tross for at den forretningsmessige verdien er svært lav, kommer Høyesterett til at det er tilstrekkelig.

³¹ Kvisli, *Innføring i skatteretten*, 1962, s. 109

³² Rt 1997 s. 1580 (på side 1586)

I forhold til salgssummen på nærmere 180 millioner kroner utgjorde ikke tomtene mer enn 2 %. Det synes imidlertid å være den absolutte verdi som skal legges til grunn idet det uttales at 4 millioner må anses å være ”en ikke ubetydelig verdi.”³³ Man ser altså på summen isolert, uten å se den i forhold til overdragelsessummen.

I Rt 1999 s. 946 *ABB*, var faktum nærmest identisk med *Zenith*, bortsett fra at det aktuelle selskapet ikke eide noen tomter slik som i *Zenith*. Her kom Høyesterett til motsatt resultat.

På denne måten kan man ikke konkludere med noen grense for egenverdien. Terskelen synes å ligge noe lavt i *Zenith* og det kan nok tenkes at det i et annet tilfelle - hvor beløpene er mindre - ikke er tilstrekkelig med 2 %. Det må altså tas en vurdering i vært enkelt tilfelle hvor alle opplysninger vurderes.

Dommen ble avsagt under dissens 4-1 hvor mindretallet var uenig i flertallets tilnærming til egenverdikravet. Det ble henvist til Rt 1966 s. 1189 *Bergesen*, en lignende sak hvor gjennomskjæring ble tillatt på grunn av manglende egenverdi. Den eneste forskjellen fra *Zenith* var at det ikke eksisterte to tomter i denne saken. Mindretallet la til grunn for sin begrunnelse at tomtene ikke hadde betydning for selve aksjeoverdragelsen spesielt på grunn av at de var bortfestet og at de utgjorde en svært liten del av kjøpesummen. Slik virker det som om mindretallet er av den oppfatning at det er den relative verdien som skal legges til grunn og ikke den absolutte.

Etter min oppfatning har det mer for seg å se på den relative verdien i egenverdivurderingen. Når man skal avgjøre om kravet til egenverdi er oppfylt i en konkret sak, synes det for meg mer naturlig å undersøke den forretningsmessige betydningen transaksjonen har for partene i det aktuelle tilfelle, altså sett bort ifra at det kan dreie seg om store verdier isolert sett.

³³ l.c.

I Banouns artikkel, hvor hun retter et kritisk blikk på Zenithdommen, tiltrer hun mindretallets oppfatning hva angår spørsmålet om egenverdien skal ses på som en absolutt eller relativ verdi. Hun uttrykker seg enda klarere enn mindretallet og sier uttrykkelig at det er den relative verdi av en transaksjon som bør legges til grunn i egenverdivurderingen: ”det synes å ha mer for seg å se verdiene i forhold til de totale verdier som overdras ... Selv om fire millioner kroner isolert sett er et ikke ubetydelig beløp, trenger det ikke av den grunn å være av ”ikke ubetydelig verdi” ved en transaksjon til flere hundre millioner kroner.”³⁴

Det andre momentet i totalvurderingen, at skattyters formål med disposisjonen skal tas med i vurderingen, kan imidlertid tyde på at subjektive elementer kan få betydning. Også dette momentet vil kunne komme til å overlappe både grunnvilkåret og totalvurderingen. Det man har konkludert med i forhold til grunnvilkåret tas dermed med i denne vurderingen. Slik jeg ser det har man på den måten gått bort i fra en utelukkende objektiv vurdering slik som den som ble lagt til grunn i ABB-dommen.

Det siste momentet om ”omstendighetene for øvrig” fremstår som en skjønnsmessig sikkerhetsventil hvor forhold som ikke direkte er nevnt, men som allikevel kan vise seg og være relevante kan tas i betraktning. Zimmer nevner at et viktig moment i denne vurderingen er ”i hvilken grad transaksjonen, for å oppnå skatteformålet, er komplisert, kunstig eller unaturlig ut fra en forretningsmessig o.l. vurdering.”³⁵

Også Zimmers forklaring er noe vag. ”Komplisert”, ”kunstig” og ”unaturlig” er nokså skjønnsmessige uttrykk som i stor grad må sies å bero på subjektive oppfatninger. Dette viser at momentet er i tråd med det som karakteriserer den ulovfestede omgåelsesnorm og er med på å gi normen fleksibilitet og et bredt anvendelsesområde.

³⁴ Banoun, Bettina, Overføring av skatteposisjoner - et kritisk blikk på Zenith-dommen, 1998, s.170-171

³⁵ Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., 2009, s. 67

Når man har tatt disse momentene i betraktning, bli altså spørsmålet om disposisjonen ut fra dette fremstår som stridende mot skattereglenes formål. Her må man se hen til hva lovgiver har sagt i forarbeider og vurdere dette opp i mot grunnleggende skatterettslige prinsipper.

Det første momentet om at den aktuelle transaksjon må ha tilstrekkelig egenverdi passer godt med dette siste element i totalvurderingen. Et hovedformål med skattereglene er rettferdighetshensynet, blant annet at de med lik inntekt skal bli beskattet likt.

Egenverdikravet bestemmer at transaksjoner må ha et visst forretningsmessig innslag for at de skal anses skatterettslig gyldige. Dersom man hadde tillatt alle mulig transaksjoner uten egenverdi ville skattebyrden fremstått som mer eller mindre frivillig for de skattytere som klarer å omgå reglene. Andre ville dermed blitt belastet for tapet.

De to siste momentene er det noe vanskeligere å se i sammenheng med totalvurderingens siste ledd. Spesielt dersom man fokuserer på rettferdighetshensynet kan det synes noe merkelig å legge skattyters subjektive oppfatning til grunn. Når det gjelder ”omstendighetene for øvrig” er dette et så skjønnsmessig uttrykk at det nok kan tenkes å tale både for og imot rettferdighetshensynet.

2.2.3 En objektiv eller subjektiv totalvurdering?

Totalvurderingen og det illojalitetskrav som ligger til grunn for denne, har gjennomgått en utvikling hvor vurderingstemaet har forandret seg og blitt klarlagt på en tydeligere måte. Blant annet har betydningen av ordet ”illojalitet” vært forbundet med noe usikkerhet. Som vi så ovenfor, er vurderingen av grunnvilkåret i utgangspunktet subjektiv, men objektive elementer må også trekkes inn. Hvordan stiller dette seg i forhold til totalvurderingen?

Ordlyden kan i utgangspunktet forstås som om det refereres både til en objektiv og subjektiv tilnærmingstype. I ABB-dommen fra 1999 blir det imidlertid uttrykkelig fastslått hva som er gjeldende rett. Her uttaler førstvoterende om illojalitetsvurderingen: ”jeg

understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” Det levnes altså liten tvil om at det utelukkende må foretas en objektiv vurdering av skattyters transaksjoner for å avgjøre om disse er illojale i forhold til formålet med skattereglene.

2.3 Kort om andre lands forhold til skatteomgåelse

Det kan være interessant å se hvordan andre land takler skatteomgåelse. At vi i Norge har valgt en ulovfestet omgåelsesnorm kan i utgangspunktet virke noe merkelig på et område som skatterett. Det kan argumenteres for at kravet til klare regler bør være strengt idet en gjennomskjæring kan få store økonomiske konsekvenser for skattyter. Forutberegnelighets- og legalitetshensyn støtter opp om dette syn. På den annen side er det naturlig at kravet til klare lovhjemler ikke er like strengt på områder om økonomiske rettigheter som på områder om personlige og politiske rettigheter. Gjems Onstad har foretatt en undersøkelse av norske skattesaker hvor det viser seg at hensynet til forutberegnelighet og legalitetsprinsippet kun blir vist til i henholdsvis 10 % og 2 % av sakene³⁶.

Vi er et av de få land hvor en ulovfestet omgåelsesnorm har fått utvikle seg så sterkt som den har gjort, men også USA og Danmark har lagt seg på en linje hvor domstolen har en liberal rolle og hvor det er gjort bruk av ulovfestede omgåelsesnormer.

For å ta Amerikansk rett som et eksempel, har de ulovfestede omgåelsesdoktriner også her utviklet seg hovedsakelig gjennom rettspraksis. En av de viktigste avgjørelsene på området er *Gregory v. Helvering*³⁷ avsagt av Supreme Court i 1935.

Jeg skal ikke gå i detalj her, men det kan kort nevnes at to viktige omgåelsesdoktriner ble utledet av dommen. Dette var den såkalte ”business purpose doctrine” og ”substance over

³⁶ Gjems-Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 5. utg., 2001, på side 63 og side 74.

³⁷ 293 U.S. 465 (1935) tilgang: <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>

form”. Sammenlignet med norsk rett ligner dette på vår egenverdivurdering og at det er det reelle forhold som skal legges til grunn framfor det formelle.

I forhold til ”business purpose”-doktrinen ble det lagt vekt på at den aktuelle transaksjonen ikke hadde noen forretningsmessig hensikt foruten den skattebesparende effekt. Om transaksjonen uttales det at det er snakk om ”simply an operation having no business or corporate purpose.”³⁸ Vi kan trekke en parallell til vårt grunnvilkår om at det hovedsakelige formål med disposisjonen har vært å spare skatt.

Videre har det i amerikansk rett utviklet seg en såkalt ”step transactions”-doktrine som innebærer at man kan se flere transaksjoner i sammenheng. I norsk rett finner vi igjen dette blant annet i såkalte salg via mellomledd hvor én eller flere transaksjoner kan ses i sammenheng. Salg via mellomledd vil jeg for øvrig komme nærmere tilbake til.

Også i England hadde de lenge den samme restriktive tolkningsstil som man i dag fortsatt har i Australia, Canada og Sverige. Den australske rett bygger på tidligere engelsk rett. I England skjedde det imidlertid et skifte etter at man opplevde en massiv skatteplanleggingskultur. Domstolene var mer eller mindre passive i dette mens lovgiver prøvde å tette smutthull etter hvert som skattytere fant dem. Dette resulterte i et komplekst og uoversiktlig system.

I England førte denne utviklingen til skiftninger i omgåelsesreglene og fra 1980-tallet utviklet det seg etter hvert ulovfestede omgåelsesdoktriner som innebar en liberalisert tolkningsadgang hvor domstolene inntok en langt mer aktiv rolle enn de hadde hatt tidligere.

³⁸ Op.cit. p. 469

Avgjørelsen som først markerte denne endringen var *Ramsay v. IRC*³⁹ avsagt av House of Lords i 1981. Dommen innebar et brudd med den lange tradisjonen med detaljregulering og bokstavfortolkning av reglene.

Australia har i hovedsak bygd på tidligere engelsk rett og har til en viss grad holdt fast på den restriktive holdningen og bokstavfortolkningen av reglene. Det ble tidlig innført en generalklausul om omgåelse og denne har ført til at ulovfestede normer ikke har fått utvikle seg. Til tross for at australsk rett ikke har fulgt England i rettsutviklingen på området, har det kommet regler som har liberalisert rettstilstanden og åpnet blant annet for formålsfortolkning av reglene.

2.3.1 Bør omgåelsesregler være lovfestet?

Skrevne generalklausuler vil ofte hindre at det utvikler seg ulovfestede normer. Dette kan føre til et nokså fastlåst system hvor tilpasninger til skattyters kreative arrangementer blir vanskelig å gjennomføre. I jurisdiksjoner hvor ulovfestede regler er lite anvendt, vil manglende instruksjonsmyndighet for lovgiver overfor domstolene føre til at lovfestede omgåelsesregler er eneste mulighet for å regulere området.

På den annen side kan det argumenteres for at slike regler er lettere forenelige med legalitetsprinsippet og forutberegnelighetshensyn. En lovfestet regel virker mer forutsigbar enn en ulovfestet. Det kan også hevdes at fastlåsing av rettstilstanden kan unngås ved å formulere generalklausulen vagt og skjønnsmessig slik at domstolene kan tolke den vidt i forhold til hver enkelt sak.

Hos oss har det blitt fremmet forslag om lovfesting av omgåelsesregelen, men det ble møtt med nokså kraftig kritikk også fra skattyterhold hvor argumentene blant annet var at kodifikasjon av regelen ville medført en utvidelse.

³⁹ 1981, 1 All ER 865

Der er ikke tvilsomt at en lovfestet regel i utgangspunktet virker mer forutsigbar, men det er vanskelig å se for seg hvordan en lovfestet regel kan gis like fleksibel anvendelse som en ulovfestet regel. Dette måtte i så fall ha vært en så vagt utformet bestemmelse at domstolene i prinsippet har havnet i samme situasjon som ved en ulovfestet regel. Dersom en bestemmelse er for skjønnsmessig utformet, blir det uansett domstolene som får oppgaven med å trekke opp retningslinjene for hvordan anvendelsen av regelen skal være.

I Norge er det tradisjon for relativt brede og prinsipielle regler uten kasuistikk og detaljregulering. Lovgiver og domstol har opparbeidet seg et tillitsforhold hvor lovgiver kan gi generelle regler som domstolene anvender etter hva de anser som lovgivers tilsiktede formål med å gi reglene. Dette er nok en sterkt medvirkende faktor til at vi også på områder som skatteretten får ulovfestede regler til å fungere tilfredsstillende.

3 Typetilfeller av ulovfestet gjennomskjæring

3.1 Skattesalg

Skattesalg er typisk de tilfeller hvor skattyter selger et kapitalobjekt for så kort tid senere gjennerverve samme objekt eller tilsvarende objekt til tilnærmet samme pris. Karakteristisk for en slik transaksjon, er at den vanskelig kan forsvares ut fra en forretningsmessig synsvinkel, slik at skattyters formål hovedsakelig har vært å spare skatt. Et slikt skattesalg regnes ikke som en skattemessig realisasjon som gir grunnlag for tapsfradrag og vil høyst sannsynlig bli ”skåret igjennom”. Et eksempel på slikt salg hvor salgsobjektet var aksjer, gir Kallevigdommen. Om dommen vises til innledningen under kapittel 1.2.

Et annet eksempel er Rt 1927 s. 386 *Bryn*, hvor kapitalobjektet var valuta. Skattyter solgte og gjenkjøpte 100000 tyske mark samme dag i samme bank. Om transaksjonen uttaler førstvoterende: ”Den dag, da Bryn solgte sin fordring paa banken for 100.000 mark, har han faktisk sørget for at faa igjen en markfordring den samme dag, hos den samme bank til det samme beløp og til samme kurs. Dagens samlede marktransaktion antages da at indebære en avgjørende præsumption for, at forholdet, efter sin reale karakter har været det, at Bryn den dag ikke har villet skille sig ved sin markinteresse.”

Høyesterett legger her vekt på at Bryn hadde planlagt transaksjonene og således aldri hadde oppgitt interessen i å eie valutaen. Skatterettslig anses det altså ikke å ha foregått en realisasjon selv om den privatrettslig er gyldig.

I Rt 1928 s. 495 *Finne* ble resultatet motsatt i forhold til Kallevig og Bryn. Det var i denne saken som i Kallevig snakk om et aksjesalg etterfulgt av et gjenkjøp kort tid etter. Høyesterett opphevet byrettens dom og tilkjente skattyteren fradrag.

Høyesterett la i hovedsak til grunn Finnes oppfatning av saken og da spesielt hans forklaring om at planleggingsmomentet manglet. Finne hevdet han ikke hadde gjenkjøp i tankene da han solgte aksjene, men at nye positive nyheter om selskapet gjorde at han igjen fattet interesse. I mangel av motbevis la Høyesterett nærmest ukritisk denne subjektive oppfatningen til grunn.

At Høyesterett bare kort tid etter Kallevig- og Bryn-dommene kommer til motsatt resultat i en tilsynelatende lik sak, fremstår som noe underlig og uensartet. Det kan virke som om subjektive oppfatninger hos skattyter ble tillagt større vekt i Finne enn i de foregående sakene. En forklaring på dette gis ikke og man kan derfor stille spørsmålsteget om ikke Høyesterett burde lagt en mer objektiv vurdering til grunn hvor de hadde vurdert Finnes transaksjoner ut fra en betraktning av blant annet ikke-skattemessige virkninger. I sin kritikk mot Høyesteretts begrunnelse av saken stiller Banoun spørsmålsteget ved at subjektive oppfatninger hos skattyter blir tillagt tilsynelatende større vekt i Finne enn i Kallevig og Bryn. Hun uttaler at ”det er vanskelig å se noen god grunn for at resultatet i Finne skulle bli et annet enn i Kallevig og Bryn.”⁴⁰

3.2 Salg via mellomledd

3.2.1 Innledning

Salg via mellomledd har utløst mange omgåelsessaker i norsk rett. Det typiske i slike saker er hvor skattyter selger et kapitalobjekt gjennom et eller flere ledd for å unngå beskatning. En annen selger vil i mange tilfeller ikke bli beskattet på samme måte som den opprinnelige eier av objektet. Man søker dermed å overføre objektet til en selger som ikke vil bli beskattet i det hele tatt eller som vil bli beskattet lavere. Blant annet har det i flere

⁴⁰ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, 2003, s. 130

tilfeller blitt forsøkt å overføre objektet til en veldedelig organisasjon før salg for å komme inn under de gunstige skattebetingelser som gjelder for disse.

Et annet praktisk eksempel som var svært aktuelt tidligere, er tilfeller hvor private aksjonærer kort tid før utbytte skulle utdeles, overdro sine aksjer til et heleid holdingselskap med det formål å unngå utbyttebeskatning.

I slike tilfeller kan de private skattytere beskattes direkte ved at transaksjonsrekken ses i sammenheng. For at slike transaksjoner skal ses i sammenheng, forutsettes det imidlertid at visse vilkår er oppfylt. Først og fremst må transaksjonene være planlagt. Det er selvfølgelig vanskelig å fastlegge skattyters subjektive oppfatning, så vurderingen bør bygge på objektive faktorer hvor blant annet tidsmomentet tillegges atskillig vekt i en risiko og egenverdivurdering. Hvor lang tid som kreves, kan det ikke sies noe generelt om, men må avgjøres etter en totalvurdering i hver enkelt sak. Det som man imidlertid kan si, er at på et eller annet tidspunkt har det gått for lang tid, slik at transaksjonen er kommet utenfor rekkevidde for ligningsmyndighetene.

Banoun definerer konkret hvilke vilkår som må være oppfylt for å se en transaksjonsrekke i sammenheng: ”transaksjonsserien var planlagt, det forelå høy sannsynlighet for gjennomføring og transaksjonsleddene faktisk ble gjennomført raskt.”⁴¹

Som vi husker fra Rt 1928 s. 495 *Finne*, ble skattyters subjektive oppfatning om planleggingsmomentet vektlagt til tross for at det bare hadde gått noen dager mellom salg og gjenkjøp. Også ut fra sammenhengsbetraktninger fremstår dette som underlig når man sammenligner med Kallevig og Bryn-dommene.

⁴¹ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, 2003, s. 326

3.2.2 A-saken (Rt 2006 s. 1062)

A eide sammen med sin bror en sameieandel i en eiendom. 26. Mars 1999 ble de informert om at naboeiendommen var angrepet av hussopp og at dette sannsynligvis også hadde forgreininger til deres andel. A og B bestemte seg derfor for å selge eiendommen og tok 12. mai samme år takst på leiligheten hvor det ble konkludert med en sannsynlig salgsverdi på 2 500 000 kroner.

Salgssummen ville medført en forholdsvis stor gevinst for A og B som ville ha utløst gevinstbeskatning. For As vedkommende var gevinsten på i overkant av 800 000 kroner. Brødrene overdro derfor hver sin ideelle andel til sine barn, slik at gevinstbeskatning utelukkende ville skje for den del av salgssummen som oversteg taksten på 2 500 000 kroner. Jeg tar videre kun for meg As situasjon da han er den eneste av brødrene som anket saken videre fra tingretten.

Ligningsmyndighetene beskattet A direkte. Høyesterett var enig i resultatet, men begrunnet det annerledes. I motsetning til overligningsnemnda forankrer høyesterett sitt resultat i den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

Om begrunnelsen oppstiller Høyesterett at ”det er tale om en på forhånd planlagt og gjennomført sammenhengende transaksjonskjede hvor det var forutsatt at barna i kort tid skulle stå som eiere.”⁴² Planleggings- og tidsmomentet nevnes altså uttrykkelig fordi det er snakk om en transaksjonskjede. Etter dette går man over i vurderingen om overdragelsen av eiendommen fra A til barna kun var skattemessig motivert, og om den etter en totalvurdering anses som stridende mot skattereglenes formål.

For å komme til at overdragelsen representerer en unødvendig omvei mellom A og kjøperen, må det altså i tillegg til den ”vanlige” vurderingen av grunnvilkår og

⁴² Rt 2006 s. 1062 avsnitt 45

tilleggsvilkår, vurderes hvorvidt transaksjonen er planlagt, og om den skal gjennomføres i løpet av et kort tidsrom.

3.2.3 Railodommen (Rt 1994 s. 492)

I denne saken ble resultatet det motsatte fra A-saken. Saken gjaldt industriselskapet Egil Railo Verkstedindustri A/S (heretter ERV) som Railo var eneeier i. Istedenfor et direkte salg av selskapet (som ville ha medført skatteplikt), fusjonerte Railo ERV inn i det større børsnoterte selskapet Nobø Fabrikker A/S mot en aksjepost i selskapet. 9 måneder etter fusjonen solgte Railo alle aksjene i Nobø og unngikk således beskatning.

Ligningsmyndighetene foretok gjennomskjæring og inntektsbeskattet Railo som om han hadde solgt ERV direkte. Høyesterett opphevet ligningen. Det ble gjort til et hovedpoeng at det faktisk hadde gått 9 måneder og at dette var ”en ikke ubetydelig risikoperiode.”

Høyesterett oppfatter her fusjonstilfellet som normalt og legger ansvaret over på lovgiver for eventuelt å regulere lovverket slik at også slike tilfeller rammes.

Hva som ligger i vilkåret om at ”transaksjonsleddene må gjennomføres raskt” har vi ikke tidligere fått noen klare retningslinjer på, men det at Høyesterett her uttaler at 9 måneder er ”en ikke ubetydelig risikoperiode” tyder på at 9 måneder sannsynligvis ikke kan anses som ”raskt”. Andre momenter kan imidlertid spille inn i denne vurderingen slik at det kan oppstå tilfeller hvor også 9 måneder blir ansett ”raskt”. Det vil for eksempel være forbundet med større risiko og sitte med usikre verdipapirer framfor sikre slik at det bør kreves lengre tid ved sikre verdipapirer.

Videre er det interessant å nevne at Høyesterett uttrykkelig tillegger subjektive momenter vekt i sin vurdering. Det oppstilles blant annet at ”Railo ikke før fusjonen hadde *tanker* om tidspunktet for eventuelt salg.” (min kursivering). Det at Railos ”tanker” får betydning, er en klar indikasjon på at i sammenhengsbetraktninger vil subjektive momenter være

relevante. Dette bekreftes også i førstvoterendes konklusjon: ”etter min mening gir ikke det som her er sagt om Railos innsikt og motiver for salg grunnlag for å anvende de synspunkter som kjennetegner den såkalte gjennomskjæringsregel.”⁴³

Railos ”innsikt og motiver” er altså grunnlaget for at gjennomskjæringsregelen ikke kan benyttes. En usikkerhet med slike subjektive betraktninger vil for domstolene være bevisspørsmålet. Har skattyter planlagt transaksjonene? Oppfatningen på dette området har vært at det må foretas en vurdering av hvorvidt skattyter på tidspunktet for den første transaksjon hadde en plan om at videresalg skulle skje. I denne vurderingen vil blant annet etterfølgende forhold få betydning. I Railo var det interne stridigheter som var grunnen til salget, stridigheter som verken var kjent eller eksisterende på tidspunktet for transaksjon nr 1.

3.3 Salg innad i konsern

3.3.1 Innledning

Salg av selskaper innad i konsern har gjennom tiden vært utbredt som skattetilpasning blant annet for å tilegne seg store fradrag eller konsolidere underskudd mot overskudd i kjøperselskapet. Som vi skal se av eksemplene under, kan det være snakk om svært store beløp og vurderingen om slike transaksjoner skal kunne gjennomskjæres fordi transaksjonen blir ansett illojal og hovedsakelig skattemessig motivert, har vist seg å være vanskelig.

3.3.2 Hydro Canada-dommen (Rt 2002 s. 456)

⁴³ Rt 1994 s. 492 (på side 498)

Dommen dreier seg kort fortalt om fradrag for tap ved et aksjesalg som Norsk Hydro ASA (heretter Hydro) foretok. Samtlige aksjer i det heleide Norsk Hydro Canada Inc (heretter Hydro Canada) ble solgt med et tap på ca 1 milliard kroner til Norsk Hydro Danmark AS (heretter Hydro Danmark). Hydro krevde fradrag for tapet. Fradraget ville innebære en skattebesparelse på omkring 420 millioner kroner.

Høyesterett anså saken tvilsom, men godtok fradraget under dissens 3-2.

Førstvoterende og representant for flertallet uttrykte at ”på grunnlag av de opplysninger som foreligger, finner jeg å måtte konkludere med at hensynet til å spare norsk skatt må ha vært et viktig formål ... men ... at dette neppe kan ha spilt noen større rolle enn den samlede virkning av ønsket om å oppnå dansk skattemessig konsolidering og de handelspolitiske argumentene.”⁴⁴

Uttalelsen kan ses på som en presumsjon for at transaksjonen har tilstrekkelig egenverdi slik at grunnvilkåret om skattemessig motivasjon ikke er oppfylt. Det tas imidlertid ikke definitivt stilling til dette da tilleggsvilkåret uansett ikke er oppfylt.

Salget av Hydro Canada innebar også en dansk skattebesparelse på 344 millioner kroner da de kunne konsolidere Hydro Canadas underskudd med Hydro Danmarks overskudd. Dette ble imidlertid ansett å være et forretningsmessig motiv som ga egenverdi.

At flertallet ikke tar noe definitivt standpunkt til dette spørsmålet kan virke noe underlig. Sammenligner vi med Zenith-dommen, hvor 2% egenverdi ble ansett tilstrekkelig, fremstår det ikke særlig tvilsomt at egenverdikravet er oppfylt i dette tilfellet. 344 millioner kroner i dansk skattebesparelse må anses mer enn tilstrekkelig for å oppfylle kravet.

⁴⁴ Rt 2002 s 456, (side 467)

Det var også egenverdivurderingen mindretallet dissenterte mot, herunder om den danske skattebesparelsen kunne ses på som et forretningsmessig motiv. Zimmer voterte for mindretallet og oppstilte at ”Hydros syn vil ...lede ... til at sjansen for å få skattefradrag for tapet i Norge, øker jo større skattefordelen i Danmark er – et resultat som for meg fremstår som paradoksalt.”⁴⁵

Zimmer reiser med sitt votum en interessant problemstilling med tanke på de skattetilpasninger en slik oppfatning kan medføre. Dersom utenlandske skattebesparelser utelukkende blir ansett som forretningsmessige, kan nok det føre til en del illojale tilpasninger til utenlandske skatteregler eksempelvis i lavskatteland. En vurdering av hvor grensen går mellom lojale og illojale tilpasninger i forhold til utenlandske skatteregler vil som Zimmer sier være ”svært vanskelig å trekke”.

Med tanke på dissensen i dommen og flertallets noe vage formulering rundt egenverdidrøftelsen, er det nok begrenset hvor stor vekt man kan tillegge oppfatningen om at slike forhold utelukkende skal tale mot gjennomskjæring.

3.3.3 Nygårddommen (Rt 2000 s. 1865)

Dommen gjelder salg av enkeltpersonsforetak til et selskap med delt ansvar hvor skattyter selv var deltaker med 95 % og et aksjeselskap hvor han eide alle aksjene sto for de resterende 5 %. Overdragelsen innebar blant annet at goodwill Nygård hadde opparbeidet gjennom flere år ble solgt, slik at avskrivningsgrunnlag økte betraktelig. Det ble foretatt gjennomskjæring og ligningsmyndighetene anvendte det opprinnelige avskrivningsgrunnlaget. Høyesterett gav ligningsmyndighetene medhold.

Det sentrale vurderingstemaet var som i Hydro Canada-dommen egenverdi- og illojalitetskravet. På dette tidspunktet var ikke innholdet av gjennomskjæringsregelen

⁴⁵ Rt 2002 s. 456 (side 472)

fastsatt som et grunnvilkår og tilleggsvilkår slik at egenverdivurderingen kom inn under drøftelsen om skattemessig motivasjon.

Nygård begrunnet salget med at det ville bli enklere å skille privat økonomi og regnskapsvirksomhetens økonomi. Den økonomiske forskjellen mellom et DA-selskap og et enkeltpersonsforetak er imidlertid minimal, slik at transaksjonen i realiteten ville ha liten betydning for Nygård.

Overgang fra et enkeltpersonsforetak til et DA vil i hovedsak ha den virkning at risiko blir fordelt mellom flere deltakere. I dette tilfelle har Nygård fortsatt eierinteressene i behold, men den ene deltaker er et aksjeselskap, noe som innebærer et ansvar oppad begrenset til aksjeinnskuddet. Her er imidlertid aksjeselskapets eierandel på kun 5 %, slik at transaksjonen må anses å ha minimale forretningsmessige virkninger for Nygård.

Høyesterett kom til at argumentet ikke var tilstrekkelig til å oppfylle egenverdikravet og uttalte at ”Nygårds anførsel om at overgangen var begrunnet i å ha klarere skille mellom privat økonomi og regnskapsvirksomhetens økonomi, har liten substans.”⁴⁶

Også i illojalitetsvurderingen ble det lagt vekt på de små reelle virkninger selskapsdannelsen hadde for Nygård, og at han ved en slik tilpasning tok sikte på å oppnå avskrivninger som ellers ville vært utelukket. Kjøpt goodwill er avskrivbar etter sktl § 14-40 første ledd bokstav b, mens selvutviklet goodwill ikke omfattes da man allerede har fått fradrag for de utgifter man har hatt for å opparbeide denne goodwill. I og med at det er Nygård som er eier både av enkeltpersonsforetaket, DA-selskapet og aksjeselskapet, kan man ikke si han har ”ervert” goodwill slik kravet er i skatteloven. Å kreve et høyere avskrivningsgrunnlag på bakgrunn av en slik transaksjon kan dermed anses som illojalt i forhold til formålet med skattelovens avskrivningsregler

⁴⁶ Rt 2000 s 1865, på side 1870

I motsetning til Hydro Canada-dommen, ble derfor ikke Nygårds transaksjoner ansett å ha tilstrekkelig egenverdi slik at gjennomskjæring kunne foretas. I og med at Nygårddommen representerer et ytterpunkt i egenverdivurderingen, er det vanskelig ut i fra dette å si noe om hvor grensen for egenverdi går, men en viss pekepinn på den nedre grense gir det allikevel.

Man kan sammenligne med Zenith-dommen hvor det også var svært lav egenverdi. Her ble imidlertid resultatet det motsatte. Tomtene, som var det forretningsmessige aspektet ved transaksjonen utgjorde kun 2 % av vederlagssummen. Allikevel oppfylte de kravet til egenverdi. I Nygårddommen er det riktignok en litt annen egenverdivurdering som legges til grunn i og med at det ikke er snakk om en kvantifiserbar egenverdi på samme måte, men også her er det snakk om svært lav egenverdi. Det fremstår derfor som noe uensartet at Høyesterett kommer til forskjellig resultat i de to dommene. Hvor lavt ligger terskelen for å si at transaksjonen er utenfor rekkevidde for ligningsmyndighetene?

Zenith-dommen har også blitt kritisert i teorien, blant annet av Banoun⁴⁷. At Høyesterett kom til at egenverdikravet ikke var oppfylt i Nygård, kan tyde på at kritikken fra juridisk teori har virket inn og medført en ”innstramming” av kravet.

3.4 Dividende stripping

3.4.1 Innledning

Dividende stripping er et vanlig tilfelle av skattetilpasning hvor gjennomskjæring ofte blir aktuelt. Dette forekommer når skattyter forsøker å overføre midler fra sitt aksjeselskap, uten å betale skatt. Typisk skjer dette ved utbytteutdelinger. Et klassisk eksempel, er når skattyter forsøker å ”sile” utbytte fra et selskap gjennom et arrangement av andre selskaper.

⁴⁷ Banoun, Bettina, Overføring av skatteposisjoner - et kritisk blikk på Zenith-dommen, s. 164

Slike forretningsmessig ”verdiløse” arrangementer kan raskt bli ansett som illojale mot utbyttreglene og derfor bli rammet som en urettmessig skattebesparelse etter omgåelsesnormen.

3.4.2 Astrupdommen (Rt 1976 s. 302)

Astrupdommen fra 1976 er illustrerende. Her dreide det seg om forsøk på å utnytte at fysiske skattesubjekter og aksjeselskaper blir utbyttebeskattet forskjellig.

Astrupfamilien solgte alle sine aksjer i det heleide selskapet A/S Ragelas til Skips A/S Pegasus (Pegasus) som familien også eide. Kort tid etter, likviderte de A/S Ragelas i den hensikt at likvidasjonsutbyttet skulle tilfalle Pegasus og således være skattefritt etter dagjeldende regler.

Ligningsmyndighetene skar gjennom og beskattet familien personlig for utbyttet. En enstemmig Høyesterett opprettholdt ligningen. I begrunnelsen var det egenverdivurderingen som stod i sentrum. Det ble fastslått at transaksjonen utelukkende var skattemessig begrunnet. ”Verken Pegasus som sådant eller familien Astrup hadde i og for seg noen forretningsmessig eller personlig interesse i at A/S Ragelas’ aksjeportefølje ble overflyttet til Pegasus.”⁴⁸

Igjen er det egenverdivurderingen som blir tillagt mest spalteplass av Høyesterett. Det nevnes ingenting om transaksjonen anses illojal i forhold til formålet med utbyttreglene.

Som et obiter dictum uttales det angående transaksjoner mellom selvstendige skattesubjekt og respekten for selskapsformer, at en transaksjon allikevel ”kan ha et slikt innhold at den

⁴⁸ op. cit. s. 305

skattemessig sett må settes til side fordi den ikke har noen egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter utover skattespørsmålet.”⁴⁹

Det kan synes noe merkelig at Høyesterett benytter uttrykksmåten ”ikke har *noen* egenverdi” (min kursivering). Skal dette da forstås slik at grensen er lik null? Vi husker fra Nygårddommen ovenfor at gjennomskjæring ble tillatt selv om det var en viss (om enn minimal) egenverdi i overdragelsen. Mye tyder nok derfor på at utsagnet ikke kan tas på ordet, da det ville gitt en for streng terskel for gjennomskjæring.

3.4.3 Hovdadommen (Rt 1994 s. 912)

Brødrene Hovda eide alle aksjene i Sunnhordland Mek. Verksted AS (SMV). I 1983 utfisjonerte de selskapets faste eiendom til et selskap de kalte Sunnhordland Mek. Industrier AS (SMI). Videre ble eiendommen solgt og størsteparten av vederlagssummen ble brukt til å kjøpe aksjer av brødrene Hovda i SMV.

Ligningsmyndighetene utbyttebeskattet direkte brødrene Hovda for hele den delen av salgsvederlaget som ble benyttet til å kjøpe aksjer.

Høyesterett tiltrådte ligningsmyndighetenes avgjørelse i saken. Sentralt i begrunnelsen er manglende forretningsmessig motiv ved transaksjonen. Hovedmotivet måtte således være å spare skatt.

Som i Astrupdommen tar Høyesterett opp egenverdivurderingen som et sentralt moment i avgjørelsen om det kun er skattemessige hensyn som ligger til grunn for transaksjonen. Det som imidlertid skiller dommen fra Astrup, er at Høyesterett ser ut til å statuere et

⁴⁹ op. cit. s 305-306

illojalitetskrav. Førstvoterende uttaler at ”transaksjonen fremstår - samlet vurdert - som skattemessig illojal i forhold til formålet bak reglene om utbyttebeskatning.”⁵⁰

Selv om det kan argumenteres for at et illojalitetskrav har eksistert før Hovdedommen, er dette første gang Høyesterett uttrykkelig påpeker at det eksisterer et slikt krav.

Skattyterne hevdet at resultatet i dommen ville innebære en utvidelse av gjennomskjæringsregelen på grunn av at tilfellet ikke hadde vært oppe i rettspraksis tidligere. Høyesterett var ikke enig i skattyters oppfatning og begrunnet dette med at omgåelsesnormen er utformet på en slik måte at den vil kunne komme opp i mange sammenhenger, blant annet hvor det er nær tilknytning mellom partene.

3.5 Forholdet til fritaksmetoden

De ovenfor nevnte problemstillinger, samt de spørsmål som reiser seg vedrørende skattesalgstilfellene er ikke lenger like aktuelle. Dette skyldes innføringen av fritaksmetoden som trådte i kraft 26. mars 2004 og som er inntatt i sktl § 2-38.

Bestemmelsens første ledd bokstav a-i inneholder en detaljert oppregning av hvilke subjekter som omfattes av bestemmelsen. I forhold til denne fremstillingen er det bokstav a som er mest relevant og den lyder som følger: ”Følgende skattytere er fritatt for skatteplikt av inntekt og har heller ikke fradragsrett for tap etter bestemmelsene i denne paragraf:

- a. Selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a til d.

Etter sktl § 2-2 første ledd bokstav a omfattes ”aksjeselskap og allmennaksjeselskap”.

⁵⁰ Rt 1994 s. 912 (på side 916)

Av inntekter som omfattes av § 2-38 første ledd, oppstilles i andre ledd bokstav a ”gevinst eller tap ved realisasjon eller uttak av eierandel i selskap som nevnt i første ledd a til c.”

Bestemmelsen innebærer altså at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er skattefri for aksjegevinster. Til gjengjeld og i tråd med symmetriprinsippet, gis heller ikke fradrag for aksjetap. Formålet med innføringen av fritaksmetoden var å forebygge kjedebeskatning av selskapsoverskudd. Hvis man tenker seg et morselskap med datterselskaper som igjen har sine datterselskaper under seg, vil man kunne oppleve en uforholdsmessig beskatning dersom gevinsten av et aksjesalg i kjedens siste datterselskap skal tas helt opp til morselskapet. Et slikt regelverk ville medføre forretningsmessige omorganiseringer og tilpasninger, noe som er en uheldig og uproduktiv virkning.

Lovgiver tilsikter å gi skatteregler som i minst mulig grad innvirker på forretningsmessige forhold. Som det ble uttrykt i forarbeidene vil en fritaksmetode også ”bedre kapitalmobiliteten.”⁵¹ Dette ved at det til enhver tid vil være mer likvide midler i det norske næringsliv.

Bestemmelsen har ført til at mange av de problemstillinger som oppstod rundt aksjesalg ikke lenger er aktuelle. Det er imidlertid unntak i bestemmelsen som gjør at det fortsatt er en del tilfeller som ikke blir berørt.

I bestemmelsens tredje ledd oppstilles det en liste over inntekter og tap som ikke omfattes. Dette er etter bokstav a ”inntekt eller tap på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland utenfor EØS jf. § 10-63.” Lavskatteland er i § 10-63 definert som ”land hvor den alminnelige inntektsskatt ... utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten selskapet eller innretningen ville ha blitt ilignet dersom det/den hadde vært hjemmehørende i Norge.”

⁵¹ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) pkt. 6 s. 52

Det må altså foretas en sammenligning mellom skattenivået i Norge og i det aktuelle land for å avgjøre om vi har å gjøre med et lavskatteland eller ikke. Jeg går i denne fremstillingen ikke videre inn på hvilket beskatningsgrunnlag som legges til grunn i denne sammenligningen. Det viktige poeng å få frem, er at det fortsatt vil være flere tilfeller hvor fritaksmetoden ikke kommer til anvendelse, slik at fremstillingen ovenfor av skattesalg og salg innad i konsern fortsatt vil ha betydning.

4 Virkninger av gjennomskjæring

4.1 Innledning

Når vi snakker om virkningen av noe, tenker de fleste av oss på de følger, den innflytelse eller effekt noe har. Det er tidligere i oppgaven redegjort for hva gjennomskjæring er og innholdet av regelen, men hvilke virkninger får det at ligningsmyndighetene foretar en slik skattemessig tilsidesettelse? Et annet spørsmål er hvem det får virkninger for? Er det bare skattyter selv, eller får et slikt inngrep også virkninger for andre? Slike problemstillinger har ofte ingen ”fasitsvar”, men må vurderes etter en betraktning av hvert enkelt gjennomskjæringstilfelle.

Virkninger av gjennomskjæring kan videre deles inn i to, primære og sekundære virkninger. Når det gjelder de primære virkninger, tenker man på de umiddelbare og direkte følger gjennomskjæringen har, mens sekundærvirkningene innebærer de mer langsiktige sekundærfølger av at det er foretatt en gjennomskjæring. Et eksempel er den spesielle situasjonen vi får når et objekt er privatrettslig avhendet og ikke lenger befinner seg i skattyters rådighet, mens transaksjonen skatterettslig ikke blir ansett som en realisasjon. Hvilken betydning har det at skattyter skatterettslig blir regnet for å være eier av et objekt han ikke lenger har? Nærmere om dette under kap. 4.5.

Som vi ser er det mange problemstillinger som reiser seg rundt virkninger av gjennomskjæring. Jeg skal videre forsøke å gi en nyansert fremstilling av emnet hvor disse problemstillingene blir klargjort ved eksempler.

Det kan som nevnt være vanskelig å tenke seg og fremstille teoretisk hva som er den virkelige virkning av at det foretas gjennomskjæring. Banoun gir noen forslag på hva dette

kan innebære i sin avhandling. Hun spør om gjennomskjæring ”hjemler den skatt som ville påløpt beroende på de transaksjoner som skattyter sannsynligvis *ville* eller *kunne* ha utført, det en kommersielt handlende person ville ha valgt, eller den beskatning som ville påløpt dersom transaksjonen *ikke var blitt gjennomført*.”⁵²

Før vi går nærmere inn på virkninger gjennomskjæring gir i konkrete typetilfeller kan det være interessant å se på hva som ligger i disse generelle forslagene.

Etter Banouns første alternativ blir det snakk om en vurdering av hva skattyter sannsynligvis ville eller kunne ha gjort dersom man ser bort fra den skattemessige motivasjonen. En tilnærming hvor man legger opp til at beskatning kan foretas etter hva skattyter *kunne* ha gjort, må anses å trekke adgangen til gjennomskjæring for langt. Det blir også vanskelig å gi en slik tilnærming forutberegnelighet og troverdighet. På den annen side kan det heller ikke kreves at det fastlegges hva skattyter *ville* ha gjort i ethvert tilfelle.

En slik tilnærming til gjennomskjæringsregelen kan nok ha noe for seg, men man kan spørre seg hvor gjennomførbar den er i praksis. Det å skulle fastslå hvilke disposisjoner en skattyter ville ha foretatt seg under visse omstendigheter, legger opp til en komplisert og tidkrevende prosess. Med tanke på alle mulige tilpasninger skattytere begir seg inn på, må dette anses som en nærmest umulig oppgave. Det kan også virke som om man i et slikt tilfelle må begi seg inn på en praksis hvor beskatning beror på hypotetiske omstendigheter.

Etter min oppfatning vil dette være vanskelig å gjennomføre og gi domstolene et for fritt spillerom på et område hvor behovet for klare og tydelige regler er viktig. Effektivitets, rettssikkerhets- og forutberegnelighetshensyn, vil kunne støtte opp om denne oppfatning. Banoun hevder ”det vil gi for vid adgang til gjennomskjæring, dersom det foretas beskatning ut fra alle tenkelige transaksjoner skattyter *kunne* ha innlatt seg på.”⁵³

⁵² Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, s. 337

⁵³ l.c.

For skattyter vil sannsynligvis Banouns andre alternativ være en bedre løsning. Altså det synspunkt at beskatning skjer etter hvordan en kommersielt handlende person ville ha tilpasset seg. En slik vurdering krever at man analyserer de skattetilpasninger som kan være aktuelle ut fra skattyters ståsted. Her må det legges vekt på hva som forretningsmessig virker som den mest hensiktsfulle løsning. Dette må forstås slik at beskatningen blir så lav som mulig uten at man trer over grensen for hva som bli rammet som omgåelse.

En slik virkning kan være fornuftig, men også denne kan nok anses vanskelig å gjennomføre. Det blir spørsmål om å definere grensen mellom legitim skatteplanlegging og omgåelse, noe som har vist seg å være vanskelig.

Banouns tredje forslag om at beskatningen kan skje som om transaksjonen ikke var blitt gjennomført, kan være en enkel løsning i flere tilfeller og rettspraksis viser at dette også blir gjennomført i en god del saker. Illustrerende er de skattesalgstilfellene hvor ligningsmyndighetene griper inn.

4.1.1 Lineære og sirkulære transaksjoner

Det skilles også mellom sirkulære og lineære transaksjoner og virkninger disse har. Igjen kan skattesalgstilfellene fra 1920-tallet nevnes som eksempel. Disse transaksjonene er som regel forbundet med minimal risiko, og hensikten er ofte utelukkende skattemessig besparelse. Det som skjer dersom det blir foretatt gjennomskjæring i slike situasjoner er at transaksjonen skattemessig ikke ses på som realisert. Objektet er i behold hos skattyter på tilnærmet samme vilkår som før. Transaksjonene er således sirkulære. Man er tilbake til utgangspunktet uten at det forretningsmessig har foregått stort. Det er imidlertid viktig å merke seg at det privatrettslig fortsatt er snakk om en gyldig realisasjon. Virkningen begrenser seg til det skattemessige.

Lineære transaksjoner er typisk salg via mellomledd. Blir gjennomskjæringsregelen benyttet på slike tilfeller, ser man på transaksjonen som et direktesalg. Man tenker altså mellomleddet bort.

4.2 Hvem har gjennomskjæring virkninger for?

De som blir berørt av en gjennomskjæring, er i hovedsak skattyteren selv og skattekreditoren. Disse opplever virkninger av gjennomskjæring forskjellig alt etter hvilke typer transaksjoner det er snakk om. For skattekreditoren er den primære virkningen at de får inn den skatten de i det aktuelle tilfellet er berettiget til. Skattepliktig inntekt for skattyter settes til sitt rettmessige beløp ved at disposisjoner som ved omgåelse ville blitt skattefrie, blir belagt med skatt.

For skattyter vil de primære virkninger være at den skattefordel han ved den aktuelle transaksjon søkte å oppnå, helt eller delvis faller bort.

I den videre fremstilling, vil jeg ta for meg skattesalgstilfellene, salg innad i konsern og salg via mellomledd og se på de virkninger gjennomskjæring har i de forskjellige tilfellene. Både primære og sekundære virkninger vil bli nevnt, men det vil bli lagt størst vekt på de sekundære virkninger da disse er mest omfattende og også mest interessante rettsteknisk sett. Det blir også redegjort for særbestemmelsen i sktl § 14-90 og sett på hvilke virkninger som kan følge av en slik skattemessig avskjæring.

4.3 Skattesalgstilfellene

Som nevnt under kapittel 2 er det i disse tilfellene snakk om salg og gjennervervelse av et kapitalobjekt hvor gjennervervelsen skjer samtidig eller kort tid etter salget, og hvor skattyter påberoper seg et tapsfradrag for dette. Skattyter er som regel ute etter å oppnå skattefradrag samtidig som han ønsker å beholde sin eierposisjon. Dersom transaksjonen oppfyller grunnvilkåret og tilleggsvilkåret i omgåelsesnormen, vil det bli foretatt gjennomskjæring.

Primærvirkningen av en slik gjennomskjæring, vil naturlig nok være at det ikke blir noe tapsfradrag for skattyter. Skatterettslig blir altså selgerens salg ikke sett på som en realisasjon mens kjøperen har gjennomført et privatrettslig erverv. Gjennomskjæringen får i dette tilfellet altså den spesielle virkning at de samme transaksjonene eksisterer privatrettslig, men ikke skatterettslig.

Et eksempel kan belyse dette nærmere: A selger sin aksjepost X til B, for så kort tid senere i samme selskap gjennerverve en likelydende aksjepost Y fra C. A har etter denne transaksjonen samme antall aksjer, men det er ikke de *samme* aksjene og de er heller ikke ervervet fra samme selger.

I en gjennomskjæringssituasjon hvor en slik transaksjon skatterettslig blir sett bort fra, er det interessant å avgjøre om A skatterettslig nå er eier av den nye aksjeposten Y eller om han fortsatt må anses å eie post X. Dette får relevans blant annet for avgjørelsen av inngangsverdi og ervervstidspunkt som igjen vil avgjøre hva som vil skje med tapsfradraget i et slikt tilfelle. Er det tapt for alltid eller kan det oppnås på et senere tidspunkt? Disse spørsmålene gir ikke Høyesterett noe klart svar på i de ovenfor nevnte skattesalgsdommer. De er heller ikke særlig drøftet i teorien.

Hvilken inngangsverdi som blir lagt til grunn vil kunne få store konsekvenser for skattyter. Aksjekursen har i mange tilfeller falt betraktelig, slik at det medfører betydelige tap for skattyter om det blir lagt til grunn en ny inngangsverdi uten at det blir gitt noe fradrag for tap. Forutsatt at salgsvederlaget og gjenkjøpsvederlaget ved den siste transaksjon er det samme, er det etter min mening to alternative løsninger på problemet.

Inngangsverdien kan settes til det beløp skattyter har betalt for aksjene ved den siste transaksjonen, eller den kan settes til den opprinnelige inngangsverdi.

Sktl § 10-32 andre ledd oppstiller om inngangsverdi: ”dersom ikke annet er bestemt, settes aksjens inngangsverdi til det beløp skattyter har betalt for aksjen.” Skal man ta bestemmelsen på ordet, synes det sistnevnte alternativ at inngangsverdien settes til den opprinnelige verdi å ha mest for seg. Dette følger av hva ”skattyter har *betalt* for aksjen” (min kursivering).

En underrettsdom kan belyse dette nærmere. Borgarting lagmannsrett avsa i 2009 dom i sak LB-2008-62421, som er relevant i forhold til virkningene av gjennomskjæring i skattesalgstilfeller. Faktum i saken gjelder ikke et typisk skattesalg, men omhandler samme vurderingstema og er i så måte illustrerende.

Saken gjaldt overføring av aksjer i Ementor Norway ASA fra Ementor ASA som tingsinnskudd i det nystiftede Merkantildata AS. Ementor Norway ASA var heleid av Ementor ASA. Det hele skjedde som en del av en plan om oppsplitting av konsernet.

Aksjene hadde imidlertid sunket betraktelig i verdi, slik at overføringen innebar et tap på ca 2,3 milliarder kroner som ble forsøkt fradragsført. Ligningsmyndighetene nektet fradrag på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Borgarting lagmannsrett opprettholdt ligningen.

Lagmannsretten bemerket at det finnes lite i teori og rettspraksis om hvilken virkning som følger av ligningsvedtak basert på den ulovfestede regelen om gjennomskjæring. Det henvises allikevel til det som er oppstilt i lignings-ABC og Magnus Aarbakkes forslag til lovbestemmelse om gjennomskjæring.⁵⁴

Om dette uttaler lagmannsretten: ”Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre skattemessige virkninger for skattyteren enn det som normalt skulle følge av den. [...] I utredning av dr. juris Magnus

⁵⁴ Ot.prp.nr. 16 (1991-1992) 4.2, side 46

Aarbakke ... er virkningene av gjennomskjæring beskrevet helt kort: Det er i bestemmelsen ikke sagt noe om virkninger av gjennomskjæring. Dette anses unødvendig, idet virkningene må bli at det reelle forholdet skal legges til grunn.”

Overligningsnemda hadde i sin begrunnelse for gjennomskjæring oppstilt at det ikke var angitt noen ikke-skattemessig egenverdi for aksjeoverdragelsen og mer interessant at ”fradrag først kan kreves når eierinteressen reelt avstås.” Lagmannsretten tiltrådte denne oppfatningen.

Det interessante med dette er at det slås fast at det skatterettslig ikke foreligger en realisasjon så lenge eierbeføyelsene ikke er avstått. Videre forutsetter uttalelsen at fradrag kan kreves når eierinteressen reelt avstås.

I eksempelet overfor var problemstillingen hvilken inngangsverdi som skulle gjelde for aksjeposten til A. Etter begrunnelsen i denne saken må det antas riktig å sette inngangsverdien i eksempelet til den opprinnelige verdi. A hadde ikke avstått sine eierbeføyelser i selskapet slik at det skatterettslig ikke hadde skjedd en realisasjon. Av dette følger at også ervervstidspunktet bør settes til tidspunktet for det opprinnelige kjøp.

Dette samsvarer med det grunnleggende symmetriprinsipp i skatteretten. Der en transaksjon ville blitt gevinstbeskattet, skal det også gis fradrag ved tap.

4.4 Salg innad i konsern

Det kan reises flere spørsmål rundt de skattemessige konsekvenser salg innad i konsern medfører.

I Rt 2000 s. 1865 *Nygård*, var det som nevnt ovenfor under kapittel 2, snakk om omdannelse av et enkeltpersonsforetak til et DA-selskap. Overdragelsen innebar goodwill samt inventar og utstyr til en sum på til sammen 690 000 kroner. Av dette var 570 000 kr

definert som goodwill. I 1993 hadde Nygård betalt 90 000 kr for goodwill. Dette ville dermed medført en nokså kraftig oppjustering av avskrivningsgrunnlaget og ble derfor ansett som hovedmotivasjonen for transaksjonen.

Ligningsmyndighetene skar gjennom og la det opprinnelige verdigrunnlaget fra 1993 til grunn.

Privatrettslig hadde Nygård omdannet sitt enkeltpersonsforetak til et DA og måtte derfor tilpasse seg de regler som gjaldt for slike selskap. Saken gir et godt eksempel på virkningene av gjennomskjæring, idet den viser at man ikke går lenger enn nødvendig, men tillater en delvis tilsidesettelse. Det er kun Nygårds illojale tilpasning med tanke på avskrivningsgrunnlaget som angripes. Man er inne på et område hvor legalitetsprinsippet står sterkt slik at en slik inngripen heller ikke bør trekkes lenger enn grunnlaget for gjennomskjæringen tilsier.

Omgåelsesnormen påvirker rettsanvendelsen og medfører at en disposisjon blir behandlet ulikt fra det som normalt ville følge av skattelovgivningen. I utgangspunktet er det de privatrettslige transaksjoner som skal legges til grunn for beskatning, men i visse tilfeller kan man allikevel se bort fra disse og legge en annen oppfatning til grunn etter omgåelsesnormen.

I Nygårddommen uttaler Høyesterett at ”resultatet av en gjennomskjæring er at ligningsmyndighetene trekker andre konsekvenser av disposisjonene enn det som normalt ville følge av skattelovgivningen.”⁵⁵ Det at de bruker betegnelsen ”*normalt* ville følge av skattelovgivningen” (min kursivering) støtter oppfatningen om at adgangen er snever. Kun de unormale tilfeller rammes.

⁵⁵ Rt 2000 s. 1865, på side 1870

Et annet eksempel er den nevnte Hydro Canada-dommen. Her ble fradrag akseptert blant annet på grunn av at en dansk skattebesparelse hos oss kunne ses på som et forretningsmessig moment i egenverdivurderingen.

En slik anvendelse av gjennomskjæringsregelen kan få nokså store konsekvenser, spesielt for skattekreditor. Man vil kunne oppleve en sterk vekst i skattetilpasninger til utlandet, spesielt lavskatteland, noe som også rettssosiologisk vil være uheldig. Dette vil igjen medføre en stor økning i arbeidsmengde for skattemyndighetene og vil også kunne skape en rettstilstand som er nærmest umulig for skattyter å forutberegne. For skattemyndighetene og måtte analysere om tilpasninger til utenlandske skatteregler er å anse som illojale eller ikke vil være en svært tung oppgave i mange tilfeller.

Som sagt under redegjørelsen i kapittel 3.3.2, er det nettopp dette Zimmer som konstituert og dissenterende dommer i saken baserer sitt votum på.

Når det legges vekt på slike forhold, vil virkningene av gjennomskjæring kunne få store konsekvenser også på det sosiologiske plan. Det faller imidlertid utenfor oppgavens tema å behandle dette.

4.5 Salg via mellomledd

Salg via mellomledd kommer inn under kategorien lineære transaksjoner. En virkning av gjennomskjæring i slike tilfeller er at salget anses som et direktesalg hvor man ser bort fra mellomleddet. Dette reiser en interessant problemstilling om forholdet mellom den privatrettslige og skatterettslige virkning.

Man kan tenke seg det enkle eksempel hvor A overfører et objekt til B som deretter selger det videre til C. Dersom dette blir ansett som et salg via mellomledd og transaksjonskjeden blir sett på som én enhet, ser man på salget som skjedd fra A til C. Men privatrettslig har det funnet sted en avhendelse fra A til B. Vi kommer altså opp i den noe merkelige situasjon at B har full rådighet over objektet, men skatterettslig er det fortsatt eid av A.

Motstriden mellom den privatrettslige og den skatterettslige situasjon som oppstår kan tenkes å utløse en del spesielle problemstillinger. Man kan for eksempel tenke seg at det oppstår en privatrettslig tvist mellom A og B. Vil den skatterettslige situasjonen kunne ha noen betydning her? A eier jo objektet skatterettslig sett.

Problemstillingen er satt noe på spissen og reiser sjelden problemer i praksis, men det kan nok argumenteres for at den ulovfestede omgåelsesnormen i visse tilfeller kan få virkninger som ikke var tilsiktet av verken ligningsmyndighetene eller domstolene.

At det kan tenkes slike problemstillinger kan virke som en svakhet ved utformingen av omgåelsesreglene, men det er på den annen side vanskelig å se for seg et bedre alternativ. Det er et formål med omgåelsesreglene at de ikke skal ha virkninger utover det som er nødvendig, og dersom man på grunn av gjennomskjæring også skulle tilsidesette privatrettslige transaksjoner, hadde omfanget blitt langt videre enn hva som kan forsvares etter formålet med reglene.

4.6 Særbestemmelsen i sktl § 14-90

4.6.1 Innledning

Bestemmelsen ble inntatt i skatteloven i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden i sktl § 2-38 og hadde virkning fra 6. oktober 2004. Bestemmelsen ble sett på som en videreføring og utvidelse av sktl § 11-7 fjerde ledd om bortfall av skatteposisjoner ved fusjon og fisjon og lyder som følger:

”14-90 Bortfall eller oppgjør av generelle skatteposisjoner ved skattemotiverte transaksjoner

Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse”

Bestemmelsen er en del av omgåelsesreglene i skatteretten og må ses i sammenheng med den ulovfestede omgåelsesnorm. Terminologien som ofte benyttes i forbindelse med anvendelse av bestemmelsen er avskjæring og ikke gjennomskjæring. Formålet er å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner.

Mens omgåelsesnormen gjelder generelt på hele skatterettens område, refererer § 14-90 seg til skatteutnyttelse ved overføring av generelle skatteposisjoner for skattesubjekter etter sktl § 2 - 2 bokstav a-e som blant annet omfatter aksjeselskap og allmennaksjeselskap. Videre er det tre typer transaksjoner bestemmelsen gjelder for, fusjoner, fisjoner og ved endrede eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon.

Kort sagt er en fusjon en sammenslåing av to eller flere selskaper, typisk hvor et selskap (det overtakende selskap) overtar et eller flere andre selskaper (de overdragende selskap). Fisjon er deling av et selskap i to eller flere enheter. Her blir det eksisterende selskap kalt det overdragende, mens de nye enhetene kalles de overtakende selskap. Endrede eierforhold vil typisk være hvor et selskap med generelle skatteposisjoner selger aksjene i selskapet til et annet som er bedre stilt til å utnytte posisjonene.

En generell skatteposisjon kan innebære en skattefordel eller en skatteforpliktelse.

Et typisk tilfelle av skatteposisjoner som representerer en skattefordel er fremførbare underskudd. Dette er underskudd som selskap kan ta med seg fra tidligere år inn i neste regnskapsår, slik at man kan avregne det mot et eventuelt senere overskudd jfr sktl § 14-6. Slike overskudd blir ofte stående som ”innlåste” skatteposisjoner som er vanskelig å realisere og danner grunnlag for omgåelsesforsøk. Vanlige arrangementer i slike tilfeller er når overskuddsselskaper fusjonerer med underskuddsselskap for på den måten å kunne øke sin profitt ved å avregne overskuddet mot det fremførbare underskuddet.

Videre kan det reises spørsmål om det er noen forskjell i adgangen til gjennomskjæring etter den spesielle kontra den ulovfestede regel. Vilkåret i § 14-90 om at skatteposisjonen etter en sannsynlighetsvurdering må være ”det overveiende motiv for transaksjonen” har likhetstrekk med grunnvilkåret i den ulovfestede regelen. Det er i utgangspunktet nærliggende å tro at lovgiver har ment å gi vurderingstemaene et noenlunde likt innhold, men ordlyden tyder på at det skal mindre til for å godta gjennomskjæring etter § 14-90.

Skal man ta § 14-90 på ordet, kan transaksjoner gjennomskjæres selv om det foreligger en nokså betydelig egenverdi så lenge skattemotivet er ”overveiende”. Etter den ulovfestede normen har egenverdikravet tradisjonelt blitt satt nokså lavt. I Rt 1997 s. 1580 *Zenith*, var det tilstrekkelig med ”en viss” egenverdi, noe som må anses lavere enn det som forstås ut i fra ordlyden i § 14-90.

I forhold til sannsynlighetsvurderingen som skal foretas etter § 14-90, uttales det i forarbeidene at det ”må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen.”⁵⁶ Om § 14-90 kommer til anvendelse beror altså på en konkret vurdering hvor det drøftes om det er sannsynlig at det overveiende motiv var å utnytte en generell skatteposisjon. Det sies uttrykkelig at det her er motivet og ikke virkningene av transaksjonen som er det sentrale. Dette innebærer at transaksjonene ikke trenger å være i strid med skattereglene, så lenge skattyters motiv var å utnytte skatteposisjonen.

I den ulovfestede gjennomskjæringsregel er det noe uklart om både motivet og virkningene tas med i vurderingen. Banoun tar til ordet for at begge deler skal være med i vurderingen⁵⁷. Det kan argumenteres for at dette i utgangspunktet er en bedre og mer rettferdig løsning, men på den annen side kan det også ha sine ulemper å tillegge virkninger vekt. Dette vil kunne føre til at etterfølgende omstendigheter blir tillagt vekt. Transaksjoner kan dermed påvirkes etter at gjennomskjæring har blitt varslet slik at skattyter teoretisk sett kan forbedre sin sak fram til den skal opp for retten. Som nevnt tidligere er ikke dette et ønskelig system og kan ikke tenkes å være den tilsiktede virkningen fra lovgiver.

Det blir også hevdet at § 14-90 vil gi et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner.

⁵⁶ Ot. prp. nr 1 (2004-05) s. 82

⁵⁷ Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, s. 307

Etter min oppfatning synes det lite fundert å lovfeste en omgåelsesregel som for visse transaksjoner skal supplere og overlappe den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Spesielt dersom det viser seg at det stilles lavere krav til egenverdi etter den spesielle regelen må dette etter min mening innebære en vanskeliggjøring av regelverket. Det vil lett kunne oppstå kompliserte grensetilfeller hvor grensen mellom den spesielle og generelle regel vil være vanskelig å trekke.

Det er per i dag ingen høyesterettsavgjørelser som behandler § 14-90. Det er derfor vanskelig å si hvilke retningslinjer med hensyn til egenverdi Høyesterett vil legge seg på. Det at det er minimalt med rettspraksis rundt bestemmelsen kan tyde på at den ikke virker etter sitt formål.

4.6.2 Virkninger etter § 14-90

Et interessant spørsmål er hvilke virkninger en gjennomskjæring etter § 14-90 vil ha, og hvordan dette forholder seg sammenlignet med den ulovfestede normen.

Etter ordlyden i bokstav a og b, skal posisjonene dersom det gjelder en skattefordel ”falle bort” og hvis det er snakk om en skatteforpliktelse, ”inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd.”

Når det gjelder bokstav a om at posisjonen dersom den er en skattefordel skal ”falle bort”, oppstår det spørsmål om hele posisjonen utelukkende faller bort eller om det er adgang til en delvis gjennomskjæring, slik det er etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Som vi husker fra Nygårddommen, ble det kun foretatt gjennomskjæring av de deler av transaksjonen som fremsto som illojale mot skattereglenes formål. En slik anvendelse av gjennomskjæringsregelen synes fornuftig og i samsvar med de grunnleggende rettferdighetsprinsipper i skatteretten.

En språklig forståelse av ordlyden kan imidlertid tilsi at det ikke er den samme adgangen etter § 14-90 bokstav a.

I forarbeidene er det gitt uttrykk for at bestemmelsen skal forstås slik at ”avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til.”⁵⁸

Dette støtter opp om forståelsen ordlyden gir og tyder på at det kun er to mulige alternativer. Enten så faller hele posisjonen bort eller ingenting av den. Dette vil si at avskjæring etter § 14-90 bokstav a har en strengere virkning enn den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Dette kan virke noe urimelig da avskjæringsbestemmelser tradisjonelt sett blir sett på som mildere regler enn gjennomskjæringsregler.

⁵⁸ Ot. prp. nr 1 (2004-05) s. 84

5 Litteraturliste

5.1 Juridisk litteratur

Forfattere/bøker:

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 4. utg., Universitetsforlaget, Oslo,

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 6. utg., Universitetsforlaget, Oslo, 2009

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 5. utg., Gyldendal Akademiske, Oslo, 2001

Gjems-Onstad, Ole, *Norsk Bedriftsskatterett*, 6. utg., Gyldendal Akademiske, Oslo, 2003

Kvisli, Innføring i skatteretten, Brødrene Tengs boktrykkeri, Oslo 1962

Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen Akademiske, Oslo, 2003

Artikler:

Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I: *Skatterett* I 2007 s. 2-13

Aarbakke, Omgåelse av skattereglene som rettsanvendelsesproblem, I: *LoR* 1970 s. 1

Folkvord, Benn, Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring? *Replikk til Frederik Zimmers artikkel "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?"* I: *Skatterett* III 2007 s.293

5.2 Lovgivning

1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

5.3 Forarbeider

Ot.prp.nr.35 (1990-1991)

Ot. prp.nr. 16 (1991/1992)

Ot.prp.nr.1 (2004-2005)

5.4 Rettsavgjørelser

5.4.1 Høyesterett

Rt. 1925 s. 472 *Kallevig*

Rt. 1927 s. 386 *Bryn*

Rt. 1928 s. 495 *Finne*

Rt. 1961 s. 1195 *Kollbjørg*

Rt. 1966 s. 1189 *Bergesen*

Rt. 1976 s. 302 *Astrup*

Rt. 1994 s. 492 *Railo*

Rt. 1994 s. 912 *Hovda*

Rt. 1997 s. 1580 *Zenith*

Rt. 1999 s. 946 *ABB*

Rt. 2000 s. 1865 *Nygård*

Rt. 2002 s. 456 *Hydro Canada*

Rt. 2004 s. 1331 *Aker Maritime*

Rt. 2006 s. 1063 *A*

Rt. 2006 s. 1199 *Nagell-Erichsen*

Rt. 2006 s. 1232 *Telenor*

Rt. 2007 s. 209 *Hex*

Rt. 2008 s. 1510 *Reitan*

5.4.2 Lagmannsrett og tingrett

LB-2008-62421 *Ementor*

5.4.3 Utenlandske dommer

293 U.S. 465 (1935), *Gregory v. Helvering*

(tilgang: <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>)

1981, 1 All ER 865 *Ramsay v. IRC*

